

3 — Definições

6 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:

Acontecimento tributável é o acontecimento que por determinação de uma disposição legal adequada está sujeito a imposto.

Condições sobre ativos transferidos são especificações que indicam que os benefícios económicos futuros ou o potencial de serviço incorporados no ativo devem ser consumidos pelo recetor conforme estabelecido, ou que os futuros benefícios económicos ou potencial de serviço têm de ser devolvidos ao cedente.

O controlo de um ativo surge quando uma entidade pode usar ou beneficiar desse ativo para a consecução dos seus objetivos e pode excluir ou regular o acesso de outros a esse benefício.

Dispêndios fiscais são disposições preferenciais da lei fiscal que proporcionam a determinados contribuintes benefícios que não estão disponíveis a outros.

Especificações sobre ativos transferidos são os termos impostos, por lei, regulamento ou um acordo vinculativo, sobre o uso de um ativo transferido por entidades externas à entidade que relata.

Gastos pagos através do sistema fiscal são quantias que são disponibilizadas aos beneficiários independentemente de estes pagarem ou não impostos.

Impostos são benefícios económicos ou potencial de serviço obrigatoriamente pagos ou a pagar a entidades públicas, de acordo com disposições legais adequadas criadas para proporcionar rendimento às administrações públicas. Para efeitos desta Norma os impostos incluem as contribuições e quotizações obrigatórias para regimes de segurança social, mas não incluem multas ou outras penalidades aplicadas por violações de disposições legais.

Justo valor é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedores e dispostas a negociar, numa transação em que não há relacionamento entre elas.

Multas e outras penalidades são benefícios económicos ou potencial de serviço recebidos ou a receber por entidades públicas, conforme determinado por um tribunal ou autoridade administrativa, em consequência da violação de leis ou regulamentos.

Restrições sobre ativos transferidos são especificações que limitam ou orientam os fins para que pode ser usado um ativo transferido, mas não especificam que benefícios económicos futuros ou potencial de serviço são necessários devolver a quem transfere, se tal ativo não for empregue conforme especificado.

Transferências são influxos de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço provenientes de transações sem contraprestação que não sejam impostos.

Transações com contraprestação são transações pelas quais uma entidade recebe ativos ou serviços, ou extingue passivos, e dá diretamente em troca um valor aproximadamente igual (principalmente na forma de dinheiro, bens, serviços, ou uso de ativos) a uma outra entidade.

Transações sem contraprestação são transações que não sejam transações com contraprestação. Numa transação sem contraprestação, uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual.

NCP 14 — Rendimento de Transações sem Contraprestação

1 — Objetivo

1 — O objetivo desta Norma é prescrever os requisitos para o relato financeiro de transações sem contraprestação. Esta Norma aborda as matérias relacionadas com o reconhecimento e mensuração do rendimento dessas transações, incluindo a identificação de contribuições dos proprietários.

2 — Âmbito

2 — A presente Norma trata do rendimento proveniente de transações sem contraprestação, com exceção daquelas que originem uma concentração de entidades. O rendimento proveniente de transações com contraprestação é tratado na NCP 13 — Rendimento de Transações com Contraprestação.

3 — Embora os rendimentos recebidos pelas entidades públicas provenham tanto de transações com contraprestação como de transações sem contraprestação, a maior parte do rendimento do Governo nos seus diferentes níveis e de outras entidades públicas é tipicamente proveniente de transações sem contraprestação como, por exemplo:

(a) Impostos; e

(b) Transferências (sejam de caixa ou não) incluindo transferências financeiras (correntes e de capital), subsídios, perdão de dívidas, multas e outras penalidades, legados, ofertas, doações e bens em espécie e a parte não transacionada em mercado de empréstimos bonificados.

4 — O governo nos seus diferentes níveis (nacional, regional ou local) pode reorganizar o setor público fundindo algumas entidades e dividindo outras em duas ou mais entidades separadas. Uma concentração de entidades ocorre quando duas ou mais entidades de relato se juntam para formar uma única entidade de relato. Estas reestruturações geralmente não implicam que uma entidade adquira outra entidade, mas podem resultar na aquisição, por uma nova entidade ou uma entidade já existente, de todos os ativos e passivos de uma outra entidade. Esta norma não trata das concentrações de entidades e, por isso, não especifica se uma concentração de entidades que tenha origem numa transação sem contraprestação dá ou não origem a um rendimento.

5 — Na presente Norma o termo “rendimento” abrange tanto rendimentos como ganhos.

3.1 — Transações sem contraprestação

7 — Em algumas transações sem contraprestação, uma entidade recebe recursos mas não dá como retorno qualquer retribuição ou dá apenas uma retribuição simbólica. Por exemplo, os contribuintes pagam impostos porque a lei obriga ao seu pagamento. Embora o Governo proporcione um conjunto de serviços públicos aos contribuintes, isso não é feito como contrapartida pelo pagamento de impostos.

8 — Há um outro conjunto de transações sem contraprestação em que a entidade pode proporcionar alguma retribuição diretamente como contrapartida dos serviços recebidos, mas essa retribuição não se aproxima do justo valor dos recursos recebidos. Nestes casos, a entidade determina se existe uma combinação de transações com contraprestação e sem contraprestação, e cada componente da transação deve ser reconhecida separadamente.

9 — Há ainda outras transações em que não é imediatamente claro se são transações com contraprestação ou sem contraprestação. Nestes casos, uma análise acerca da substância da transação determinará se são transações com contraprestação ou transações sem contraprestação. Por exemplo, a venda de bens é geralmente classificada como uma transação com contraprestação. Se, contudo, a transação é realizada por um preço subsidiado, isto é, um preço que não é aproximadamente igual ao justo valor dos bens vendidos, essa transação cai dentro da definição de transação sem contraprestação. Para determinar se a substância de uma transação é com contraprestação ou sem contraprestação, deve ser exercido julgamento. Além disso, as entidades podem receber descontos comerciais, descontos de quantidade, ou outras reduções no preço praticado do ativo por uma variedade de razões. Estas reduções de preço não significam necessariamente que a transação seja uma transação sem contraprestação.

3.2 — Rendimento

10 — O rendimento compreende influxos brutos de benefícios económicos ou potencial de serviço recebidos e a receber pela entidade que relata, o qual representa um aumento no património líquido, que não sejam aumentos de contribuições de proprietários. As quantias recebidas por uma entidade agente em nome do Governo, ou de uma outra entidade governamental ou de terceiros, não darão origem a um aumento no património líquido ou rendimento do agente. Isto porque a entidade agente não pode controlar o uso dos ativos cobrados, nem deles beneficiar, na consecução dos seus objetivos.

11 — Quando uma entidade suporta algum custo em relação a um rendimento proveniente de uma transação sem contraprestação, este rendimento é o influxo bruto de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, e qualquer exfluxo de recursos é reconhecido como um custo da transação. Por exemplo, se uma entidade tiver que pagar custos de expedição e de instalação em relação à transferência de um bem das instalações de uma outra entidade, tais custos são reconhecidos separadamente do rendimento proveniente da transferência do bem. Os custos de expedição e de instalação são incluídos na quantia reconhecida do ativo de acordo com a NCP 5 — Ativos Fixos Tangíveis.

3.3 — Especificações

12 — Os ativos podem ser transferidos com a expectativa e ou entendimento de que serão utilizados de uma

determinada forma e, conseqüentemente, que a entidade recetora atuará de determinada maneira. Quando as leis, regulamentos ou acordos vinculativos com terceiros impuserem cláusulas acerca do uso por parte da entidade recetora dos ativos, essas cláusulas são consideradas especificações conforme definido nesta Norma. Uma característica fundamental das especificações é a de que uma entidade não pode impor uma especificação sobre si mesma, quer diretamente, quer através de uma entidade por si controlada.

13 — As especificações relativas a um ativo transferido podem ser ou condições ou restrições. Embora as condições e as restrições possam exigir que uma entidade use ou consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporado num ativo para um determinado fim (obrigação de desempenho) no reconhecimento inicial, só as condições exigem que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço sejam devolvidos ao cedente no caso de as especificações serem violadas (obrigação de retorno).

14 — As especificações são obrigatórias por força de processos legais ou administrativos. Se uma cláusula estabelecida por lei ou regulamento, ou outro acordo vinculativo, não for suscetível de ser obrigatória, não é uma especificação como definido nesta Norma. As obrigações construtivas não têm origem em especificações. A NCP 15 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, estabelece os requisitos para o reconhecimento e mensuração de obrigações construtivas.

3.4 — Condições sobre ativos transferidos

15 — As condições sobre ativos transferidos (doravante designadas por condições) exigem que a entidade ou consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do ativo conforme especificado, ou restitua esses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço ao cedente, no caso de as condições serem violadas. Por isso, o recetor assume uma obrigação presente de transmitir os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço a terceiros quando detiver inicialmente o controlo de um ativo sujeito a uma condição. Isto porque o recetor não está em condições de evitar o exfluxo de recursos, dado que lhe é exigido que consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporado no ativo transferido na entrega de determinados bens ou serviços a terceiros, ou então que restitua ao cedente esses benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Assim, quando um recetor reconhece inicialmente um ativo que está sujeito a uma condição, ele também assume um passivo.

3.5 — Restrições sobre ativos transferidos

16 — As restrições sobre ativos transferidos (doravante designadas por restrições) não incluem um requisito de que o ativo transferido, ou outros benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, deva ser devolvido ao cedente caso o ativo não seja utilizado conforme especificado. Por isso, o recetor não assume uma obrigação presente de transferir benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para terceiros quando detiver inicialmente o controlo do ativo sujeito a uma restrição. Se um recetor violar uma restrição, o cedente, ou qualquer outra entidade, pode ter a opção de aplicar uma penalidade contra o recetor através, por exemplo, de uma ação em tribunal ou outra instância, ou através de um processo

administrativo que resulte num despacho duma autoridade pública competente, ou de outra forma qualquer. Estas ações podem resultar na obrigação da entidade recetora cumprir a restrição ou ter de fazer face a uma penalidade civil ou criminal. Tal penalidade não decorre da aquisição do ativo mas da violação da restrição.

3.6 — Substância sobre a forma

17 — Ao determinar se uma especificação é uma condição ou uma restrição é necessário considerar a substância dos termos da especificação e não meramente a sua forma. Por exemplo, a mera indicação de que é necessário que um ativo seja consumido no fornecimento de bens e serviços a terceiros, ou seja devolvido ao cedente, não é por si suficiente para dar origem a um passivo quando a entidade obtém o controlo do ativo.

18 — Ao determinar se uma especificação é uma condição ou uma restrição, a entidade considera se existe um requisito obrigatório para devolver o ativo ou outros benefícios económicos futuros ou potencial de serviço e se a obrigação é imposta pelo cedente. Se o cedente não conseguir impor um requisito para obrigar o cumprimento de devolver o ativo transferido ou outros benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, a especificação deixa de satisfazer a definição de uma condição e será considerada uma restrição. Se a experiência passada com o cedente indicar que ele nunca impôs a devolução do ativo transferido ou de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço quando tenham ocorrido violações, então a entidade recetora pode concluir que a especificação tem a forma mas não a substância de uma condição e é, portanto, uma restrição. Se a entidade não tiver experiência passada com o cedente, ou não tiver anteriormente violado especificações que pudessem fazer com que o cedente decidisse obrigar à devolução do ativo ou de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, e não tiver prova do contrário, então deverá assumir que o cedente imporá a especificação e, assim, a especificação satisfaz a definição de uma condição.

19 — A definição de uma condição impõe à entidade recetora uma obrigação de desempenho — isto é, exige-se que o recetor consuma os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporados nos ativos transferidos como especificado, ou devolva o ativo ou outros benefícios económicos futuros ou potencial de serviço ao cedente. Para satisfazer a definição de uma condição, a obrigação de desempenho deverá ser de substância e não meramente de forma e deverá ser exigida como consequência da própria condição.

20 — Para satisfazer os critérios de reconhecimento de um passivo é necessário que seja provável um exfluxo de recursos e que seja exigido determinado desempenho face às condições impostas e que este desempenho possa ser avaliado. Consequentemente, uma condição precisa de especificar matérias tais como a natureza ou quantidade dos bens e serviços a serem fornecidos ou a natureza dos ativos a adquirir, como apropriado e, se relevante, os períodos durante os quais o desempenho ocorrerá. Além disso, o desempenho necessitará de ser monitorizado numa base continuada pelo cedente, ou por outra entidade em seu nome. Esta situação aplica-se de forma particular quando uma especificação estabelece um retorno proporcional ao valor equivalente do ativo caso a entidade execute parcialmente os requisitos da condição, e a obrigação de

retorno tenha sido imposta quando ocorreram violações significativas no passado.

21 — Em alguns casos, um ativo pode ser transferido sujeito à especificação de que será devolvido ao cedente se um determinado acontecimento futuro não ocorrer. Isto pode acontecer quando, por exemplo, uma entidade atribui fundos a outra entidade sujeito à especificação de que esta entidade consiga uma contribuição equivalente. Nestes casos, não surge uma obrigação de retorno até que a especificação seja violada e não deve ser reconhecido um passivo até que os critérios de reconhecimento sejam satisfeitos.

22 — Porém, os recetores necessitarão de considerar se estas transferências têm a natureza de um adiantamento de um recebimento. Nesta Norma o adiantamento de um recebimento refere-se a recursos recebidos antes de ocorrer um acontecimento tributável ou antes de o acordo de transferência se tornar vinculativo. Os adiantamentos de recebimentos dão origem a um ativo e a uma obrigação presente porque o acordo de transferência ainda se não tornou vinculativo.

3.7 — Impostos

23 — Os impostos são a fonte mais importante de rendimentos para a maior parte do Governo, nos seus diferentes níveis, e entidades públicas. Os impostos são definidos no parágrafo 6 como benefícios económicos pagos ou a pagar compulsivamente a entidades públicas, de acordo com disposições legais adequadas estabelecidas para proporcionar receitas, excluindo multas ou outras penalidades impostas por violações de disposições legais. As transferências não compulsivas para o Governo ou entidades públicas, tais como doações e o pagamento de taxas não são impostos, embora possam ser consequência de transações sem contraprestação. Um governo lança impostos sobre os indivíduos e outras entidades, designados como contribuintes, no âmbito dos seus poderes de soberania.

24 — As disposições legais de natureza fiscal estabelecem o direito de cobrar impostos, identificam a base em que o imposto é calculado, e estabelecem os procedimentos para administrar o imposto, isto é, procedimentos para calcular o imposto a receber e assegurar que o mesmo é recebido. Essas disposições legais exigem frequentemente que os contribuintes submetam declarações periódicas à entidade pública que administra um dado imposto. O contribuinte geralmente fornece detalhes e prova acerca do nível de atividade sujeita a imposto, com base nos quais é calculada a quantia de imposto a receber pelo Governo.

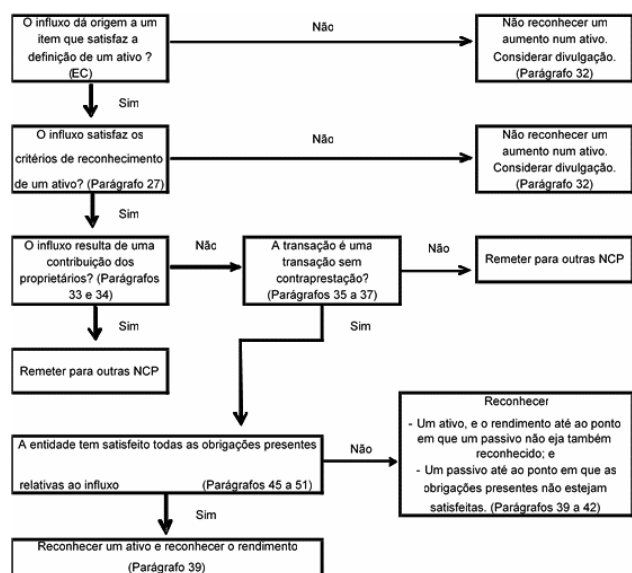
25 — Os adiantamentos de recebimentos, incluindo os pagamentos por conta, sendo quantias recebidas antes do acontecimento tributável, também podem surgir com respeito a impostos.

4 — Análise do influxo inicial de recursos de transações sem contraprestação

26 — Uma entidade deverá reconhecer um ativo proveniente de uma transação sem contraprestação quando obtiver o controlo de recursos que satisfaçam a definição de um ativo e satisfaça os critérios de reconhecimento. Em determinadas circunstâncias, tal como quando um credor perdoa um passivo, pode surgir uma diminuição na quantia escriturada de um passivo anteriormente reconhecido. Nestes casos, em vez de reconhecer um ativo, a entidade

diminui a quantia escriturada do passivo. Em algumas situações, a obtenção de controlo do ativo pode também acarretar com ele obrigações que a entidade reconhecerá como um passivo. As contribuições de proprietários não dão origem a rendimentos, pelo que cada tipo de transação tem de ser analisado e quaisquer contribuições de proprietários são contabilizadas separadamente. Consistentemente com a abordagem estabelecida nesta Norma, as entidades analisarão as transações sem contraprestação para determinar que elementos das demonstrações e financeiras de finalidade geral serão reconhecidos em consequência dessas transações. O fluxograma seguinte ilustra o processo analítico que uma entidade leva a efeito quando há um influxo de recursos para determinar se o mesmo dá origem a um rendimento. Os requisitos para o tratamento das transações sem contraprestação seguem a estrutura do fluxograma e encontram-se descritos nos parágrafos seguintes. O fluxograma é apenas ilustrativo, com o propósito de ajudar a interpretar a Norma, não a substituindo.

Ilustração da Análise de Influxos Iniciais de Recursos



5 — Reconhecimento de ativos

27 — Um influxo de recursos de uma transação sem contraprestação, que não sejam serviços em espécie, que satisfaça a definição de ativo deve ser reconhecido como tal quando, e somente, quando:

(a) For provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associado ao ativo fluam para a entidade; e

(b) O justo valor do ativo possa ser mensurado com fiabilidade.

5.1 — Controlo de um ativo

28 — A capacidade de excluir ou de regular o acesso de terceiros aos benefícios de um ativo é um elemento essencial do controlo que distingue os ativos de uma entidade dos bens públicos a que todas as entidades têm acesso e de que beneficiam. No setor público, os Governos exercem um papel regulador sobre determinadas atividades, por exemplo instituições financeiras ou fundos de pensões. Este papel regulador não significa necessariamente que

itens regulados satisfaçam a definição de um ativo do Governo, ou os critérios para reconhecimento como um ativo nas demonstrações financeiras com finalidade geral do Governo que regula esses ativos.

29 — Um anúncio de uma intenção de transferir recursos para uma entidade pública não é em si mesmo suficiente para identificar esses recursos como controlados por um recetor. Por exemplo, se uma escola pública for destruída por um incêndio florestal e o Governo anunciar a sua intenção de transferir fundos para reconstruir a escola, esta não deverá reconhecer um influxo de recursos (recursos a receber) no momento do anúncio. Nas circunstâncias em que é necessário um acordo de transferência antes dos recursos serem transferidos, a entidade recetora não deverá identificar esses recursos como controlados até o momento em que o acordo se torne vinculativo, porque a entidade recetora não pode excluir ou regular o acesso do cedente a esses recursos. Em muitos casos, a entidade deverá estabelecer as condições que garantam o controlo sobre esses recursos, antes de os poder reconhecer como ativo. Se uma entidade não tiver uma disposição que lhe permita reclamar esses recursos, não pode excluir ou regular o acesso do cedente a esses recursos.

5.2 — Acontecimento passado

30 — As entidades públicas geralmente obtêm ativos do Governo, de outras entidades incluindo contribuintes, ou comprando-os ou produzindo-os. Assim, o acontecimento passado que dá origem ao controlo de um ativo pode ser uma compra, um acontecimento tributável ou uma transferência. As transações ou acontecimentos que se espera que ocorram no futuro não dão origem por si mesmo a ativos. Por exemplo, uma intenção de lançar impostos não é um acontecimento passado que dê origem a um ativo na forma de um direito sobre um contribuinte.

5.3 — Provável influxo de recursos

31 — Um influxo de recursos é provável quando existir maior probabilidade dele ocorrer do que não ocorrer. A entidade baseia esta determinação na sua experiência passada com fluxos de recursos similares e nas suas expectativas relativamente ao contribuinte ou ao cedente. Por exemplo, quando o Governo aceita transferir fundos para uma entidade pública (entidade que relata), o acordo é vinculativo e tem um historial de transferir os recursos acordados, é provável que o influxo ocorra não obstante os fundos não terem ainda sido transferidos à data de relato.

5.4 — Ativos contingentes

32 — Um item que possua as características essenciais de um ativo, mas que não satisfaça os critérios de reconhecimento, pode dar lugar a uma divulgação nas notas como um ativo contingente (ver NCP 15 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes).

5.5 — Contribuições dos proprietários para o património líquido

33 — As contribuições dos proprietários para o património líquido são definidas na NCP 1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras. Para que uma transação se qualifique como uma contribuição dos proprietários, será necessário satisfazer as características identificadas nessa definição. Ao determinar se uma

transação satisfaz a definição de uma contribuição dos proprietários, deve ser considerada a substância e não a forma da transação. O parágrafo seguinte indica as formas que as contribuições dos proprietários podem assumir. Se, apesar da forma da transação, a sua substância é claramente a de um empréstimo ou de uma outra espécie de passivo, ou de rendimento, a entidade deve reconhecê-la como tal e efetuar uma divulgação apropriada nas notas às demonstrações financeiras, se materialmente relevante. Por exemplo, se uma transação consubstancia uma contribuição dos proprietários, mas especifica que a entidade deverá fazer distribuições fixas ao cedente com um retorno desse investimento numa determinada data futura, a transação tem mais características de um empréstimo. Relativamente a acordos contratuais, uma entidade também deve considerar as orientações da NCP 18 — Instrumentos Financeiros para distinguir passivos de contribuições dos proprietários para o património líquido.

34 — Uma contribuição dos proprietários para o património líquido pode ser evidenciada designadamente por:

(a) Uma designação formal de transferência (ou uma categoria da mesma) pela entidade que contribui ou por uma entidade controlada por esta, como fazendo parte do património líquido realizado do recetor, quer antes de ocorrer a contribuição, quer no momento da contribuição;

(b) Um acordo formal, em relação à contribuição, estabelecendo ou aumentando um interesse financeiro já reconhecido no património líquido do recetor que possa ser vendido, transferido ou remido; ou

(c) A emissão, em relação à contribuição, de instrumentos de capital próprio que possam ser vendidos, transferidos ou remidos.

5.6 — Transação com componentes com contraprestação e sem contraprestação

35 — Os parágrafos 36 e 37 abordam circunstâncias em que uma entidade obtém o controlo de recursos que incorporam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que não sejam contribuições dos proprietários para o património líquido.

36 — O parágrafo 6 define transações com contraprestação e transações sem contraprestação e o parágrafo 9 refere que uma transação pode incluir duas componentes, uma componente com contraprestação e uma componente sem contraprestação.

37 — Quando um ativo é adquirido através de uma transação que tem uma componente com contraprestação e uma componente sem contraprestação, a entidade reconhece a componente com contraprestação de acordo com os princípios e requisitos estabelecidos na NCP 13 — Rendimento de Transações com Contraprestação. A componente sem contraprestação é reconhecida de acordo com os princípios e requisitos da presente Norma. Para determinar se uma transação tem componentes identificáveis com contraprestação e sem contraprestação, deve ser feita uma adequada avaliação. Quando não for possível distinguir tais componentes separadamente, a transação é tratada como uma transação sem contraprestação.

5.7 — Mensuração de ativos no reconhecimento inicial

38 — Um ativo adquirido através de uma transação sem contraprestação deve ser inicialmente mensurado pelo seu justo valor à data de aquisição.

6 — Reconhecimento do rendimento de transações sem contraprestação

39 — Um influxo de recursos provenientes de uma transação sem contraprestação reconhecido como um ativo deve ser reconhecido como rendimento, exceto até ao ponto em que for também reconhecido um passivo relativo ao mesmo influxo.

40 — Assim que uma entidade satisfizer uma obrigação presente reconhecida como um passivo com respeito a um influxo de recursos proveniente de uma transação sem contraprestação, deve reduzir a quantia escriturada do passivo reconhecido e reconhecer uma quantia de rendimento igual a essa redução.

41 — Quando uma entidade reconhecer um aumento no ativo em consequência de uma transação sem contraprestação, reconhece o respetivo rendimento. Se tiver sido reconhecido um passivo relativamente ao influxo de recursos provenientes de uma transação sem contraprestação, quando o passivo for subsequentemente reduzido o rendimento é reconhecido, porque ocorre o acontecimento tributável ou é satisfeita a condição. Se um influxo de recursos satisfizer a definição de contribuições dos proprietários, não é reconhecido como um passivo nem como um rendimento.

42 — O momento do reconhecimento do rendimento é determinado pela natureza das condições e respetivo cumprimento. Por exemplo, se uma condição específica que a entidade deve proporcionar bens ou serviços a terceiros, ou devolver fundos não utilizados ao cedente, o rendimento é reconhecido à medida que os bens ou serviços são fornecidos.

7 — Mensuração do rendimento de transações sem contraprestação

43 — O rendimento de transações sem contraprestação deve ser mensurado pela quantia do aumento no ativo reconhecido pela entidade.

44 — Quando, em consequência de uma transação sem contraprestação, uma entidade reconhecer um ativo, também reconhece o rendimento equivalente à quantia do ativo mensurado de acordo com o parágrafo 38, a menos que seja também exigido reconhecer um passivo. Quando for exigido o reconhecimento de um passivo ele será mensurado de acordo com os requisitos do parágrafo 52, e a quantia do aumento no ativo líquido, se existir, deve ser reconhecida como rendimento. Quando um passivo for subsequentemente reduzido, porque ocorre o acontecimento tributável ou é satisfeita uma condição, a quantia da redução do passivo será reconhecido como rendimento.

8 — Obrigação presente reconhecida como passivo

45 — Uma obrigação presente resultante de uma transação sem contraprestação que satisfaça a definição de passivo deve ser reconhecida como tal quando, e somente, quando:

(a) For provável que seja exigido um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para liquidar a obrigação; e

(b) Possa ser feita uma estimativa fíável da quantia da obrigação.

46 — Uma obrigação presente é um dever de agir ou executar de uma certa forma e pode dar origem a

um passivo relativo a qualquer transação sem contraprestação. As obrigações presentes podem ser impostas por especificações em leis ou regulamentos ou acordos vinculativos que estabeleçam as bases das transferências. Podem também surgir de atividades operacionais correntes, tal como o reconhecimento de adiantamentos de recebimentos.

47 — Em muitos casos, os impostos são lançados e os ativos são transferidos para entidades públicas em transações sem contraprestação na sequência de disposições legais, regulamentos ou outros acordos vinculativos que impõem especificações para que sejam usados para finalidades específicas. Por exemplo:

- (a) Impostos cujo uso seja limitado por disposições legais para finalidades específicas;
- (b) Transferências estabelecidas por um acordo vinculativo que inclua condições:

- (i) De entidades públicas para entidades públicas a qualquer nível de governo;
- (ii) Para entidades públicas que sejam criadas por leis ou regulamentos para executar funções específicas com autonomia operacional, tais como conselhos ou autoridades regionais ou locais; e
- (iii) De outras entidades nacionais ou internacionais para entidades públicas.

48 — No decurso normal da atividade, uma entidade que relata pode aceitar recursos antes de ocorrer um acontecimento tributável. Nestas circunstâncias, é reconhecido um passivo de quantia igual à quantia do adiantamento do recebimento até que o acontecimento tributável ocorra.

49 — Se uma entidade receber recursos antes da existência de um acordo de transferência vinculativo, deve reconhecer um passivo relativo ao adiantamento do recebimento até ao momento em que o acordo se torne vinculativo.

8.1 — Condições sobre um ativo transferido

50 — As condições sobre um ativo transferido dão origem a uma obrigação presente que deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 45.

51 — As especificações encontram-se definidas no parágrafo 6. Os parágrafos 12 a 22 dão orientação sobre como determinar se uma especificação é uma condição ou uma restrição. Uma entidade analisa cada uma e todas as especificações relacionadas com um influxo de recursos para determinar se essas especificações impõem condições ou restrições.

8.2 — Mensuração de passivos no reconhecimento inicial

52 — A quantia reconhecida como um passivo deve ser a melhor estimativa da quantia necessária para liquidar a obrigação presente à data de relato.

53 — A estimativa deve atender aos riscos e incertezas que rodeiam os acontecimentos que dão origem ao reconhecimento do passivo. Quando o valor temporal do dinheiro for material, o passivo será mensurado pelo valor presente da quantia que se espera ser necessária para liquidar a obrigação. Este requisito está de acordo com os princípios estabelecidos na NCP 15 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

54 — Uma entidade deve reconhecer um ativo relativo a impostos quando o acontecimento tributável ocorrer e os critérios de reconhecimento do ativo forem satisfeitos.

55 — Os recursos provenientes de impostos satisfazem a definição de ativo quando a entidade controla os recursos em consequência de um acontecimento passado (o acontecimento tributável) e espera que desses recursos resultem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Os recursos provenientes de impostos satisfazem os critérios de reconhecimento como ativo quando for provável que o influxo de recursos ocorra e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade. O grau de probabilidade associado ao influxo de recursos é determinado com base na prova disponível no momento do reconhecimento inicial.

56 — O rendimento proveniente de impostos só surge para a entidade sujeito ativo do imposto e não para outras entidades. Isto é, quando um imposto é cobrado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, acrescem ativos e rendimentos para o sujeito ativo do imposto e não para a Autoridade Tributária e Aduaneira. Adicionalmente, quando o Governo central lança um imposto cujos recebimentos passam para um Governo regional ou local com base numa apropriação continuada, a entidade contabilística Estado reconhece ativos e rendimentos relativos ao imposto, e uma diminuição em ativos e um gasto pela transferência desse imposto para o Governo regional ou local. Os Governos regionais ou locais reconhecerão ativos e rendimentos como transferência. Quando uma única entidade cobra impostos em nome de várias outras entidades, atua como um agente para todas elas.

57 — Os impostos não satisfazem a definição de contribuições dos proprietários para o património líquido porque o pagamento de impostos não dá aos contribuintes o direito de receber distribuições de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço da entidade durante a sua vida, nem o pagamento de impostos proporciona aos contribuintes um direito de propriedade sobre o Estado que possa ser vendido, trocado, transferido ou remido.

58 — Os impostos satisfazem a definição de transação sem contraprestação porque o contribuinte transfere recursos para o Governo, sem receber diretamente valor igual ou aproximado pela troca. Embora o contribuinte possa beneficiar de um conjunto de políticas sociais estabelecidas pelo Governo, estas não são proporcionadas diretamente como uma retribuição pelo pagamento de impostos.

59 — Como referido no parágrafo 47, alguns impostos são lançados para finalidades específicas. Se for exigido que o sujeito ativo do imposto reconheça um passivo com respeito a quaisquer condições relativas aos ativos reconhecidos em consequência de impostos lançados para finalidades específicas, o mesmo não reconhece o rendimento enquanto não se encontrar satisfeita a condição e o passivo for reduzido. Contudo, na maioria dos casos, não se espera que os impostos lançados para finalidades específicas deem origem a um passivo porque as finalidades específicas referem-se a restrições e não a condições.

9.1 — Acontecimento tributável

60 — Existem várias categorias de impostos. A entidade que relata deve determinar, com base na lei fiscal em vigor, qual é o acontecimento tributável para cada um

dos vários impostos existentes. De acordo com a lei, o acontecimento tributável relativo a, por exemplo:

(a) Imposto sobre o rendimento, é o ganho decorrente de rendimentos tributáveis, obtidos pelo contribuinte durante um período de tributação;

(b) Imposto sobre o valor acrescentado, é a realização de atividade tributável do contribuinte durante um período de tributação;

(c) Imposto especial sobre consumo, é a compra ou venda de bens ou serviços tributáveis durante um período de tributação;

(d) Taxa alfandegária, é o movimento de bens ou serviços sujeitos a essa taxa que atravessam limites de fronteiras alfandegárias;

(e) Impostos sobre a propriedade é a passagem da data em que o imposto é lançado, ou o período relativo ao qual o imposto é lançado, se tal imposto for lançado numa base periódica.

9.2 — Adiantamentos de recebimentos de impostos

61 — Consistente com as definições de ativos e passivos e os requisitos do parágrafo 54, os recursos relativos a impostos recebidos antes da ocorrência do acontecimento tributável são reconhecidos como um ativo e um passivo (adiantamentos de recebimentos) porque o acontecimento que dá origem ao direito do sujeito ativo sobre os impostos ainda não ocorreu e os critérios para reconhecimento do rendimento por impostos não estão ainda satisfeitos não obstante a entidade já ter recebido um influxo de recursos. Os adiantamentos de recebimentos relativos a impostos não são no fundo diferentes de outros adiantamentos, pelo que deve ser reconhecido um passivo até que ocorra o acontecimento tributável. Quando o acontecimento tributável ocorrer, o passivo é eliminado e o rendimento reconhecido.

9.3 — Mensuração de ativos provenientes de transações fiscais

62 — O parágrafo 38 exige que os ativos que surjam de transações fiscais sejam mensurados pelo justo valor à data de aquisição. Estes ativos são mensurados pela melhor estimativa do influxo de recursos para a entidade. As entidades deverão desenvolver políticas contabilísticas para a mensuração de ativos provenientes de transações fiscais que estejam em conformidade com os requisitos do parágrafo 38. As políticas contabilísticas para estimar estes ativos deverão ter em conta tanto a probabilidade de os recursos provenientes de transações fiscais fluírem para o sujeito ativo, como o justo valor dos ativos que surgiram.

63 — Quando existir uma separação entre o momento do acontecimento tributável e a cobrança do respetivo imposto, as entidades públicas devem mensurar com fiabilidade os ativos que surjam de transações fiscais usando, por exemplo, modelos estatísticos baseados no historial de cobrança do imposto em particular de períodos anteriores. Estes modelos devem atender ao momento dos pagamentos dos contribuintes, às respetivas declarações e à relação entre os impostos a receber e outros acontecimentos na economia, bem como a outros fatores com relevância fiscal e considerados adequados às circunstâncias.

64 — A mensuração de ativos e de rendimentos provenientes de transações fiscais tendo por base modelos estatísticos pode dar origem a que a quantia real de ativos

e de rendimentos reconhecidos seja diferente das quantias determinadas em períodos de relato subsequentes como devidas pelos contribuintes no período de relato corrente. As revisões das estimativas são feitas de acordo com a NCP 2 — Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros.

65 — Em alguns casos, os ativos provenientes de transações fiscais e o respetivo rendimento não podem ser mensurados com fiabilidade senão algum tempo após ter ocorrido o acontecimento tributável. Isto pode ocorrer se a base fiscal for volátil e não for possível efetuar uma estimativa razoável. Em muitos casos, os ativos e os rendimentos podem ser reconhecidos no período subsequente à ocorrência do acontecimento tributável. Porém, existem circunstâncias excecionais em que passam vários períodos de relato antes de o acontecimento tributável originar um influxo de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que satisfaça a definição de um ativo e os critérios para o seu reconhecimento. Por exemplo, pode levar vários anos a determinar e mensurar com fiabilidade a quantia de imposto devido com respeito a um grande inventário dum falecido devido ao facto de incluir um conjunto de antiguidades e obras de arte valiosas que exigem avaliações de especialistas. Consequentemente, os critérios de reconhecimento podem não estar satisfeitos até que o imposto seja liquidado.

9.4 — Gastos pagos através do sistema fiscal e dispêndios fiscais

66 — O rendimento de impostos deve ser determinado por uma quantia bruta. Não deve ser reduzido por gastos pagos através do sistema fiscal.

67 — O rendimento fiscal não deve ser aumentado pela quantia de dispêndios fiscais.

68 — Em certas circunstâncias, o sistema fiscal é usado para encorajar determinados comportamentos financeiros e desencorajar outros comportamentos. Por exemplo, pode ser permitido que os proprietários de habitação própria deduzam juros ao seu rendimento bruto quando calculam o rendimento coletável. Estes tipos de benefícios estão disponíveis apenas aos contribuintes. Se uma entidade (incluindo um indivíduo) não pagar impostos, não pode ter acesso a estes benefícios. Estes benefícios designam-se dispêndios fiscais. Os dispêndios fiscais são rendimento abdicado, não gastos, e não dão origem a influxos ou exfluxos de recursos — isto é, não dão origem a ativos, passivos, rendimento ou gastos do sujeito ativo que tributa.

69 — A principal distinção entre gastos pagos através do sistema fiscal e dispêndios fiscais é que, relativamente aos gastos pagos através do sistema fiscal a quantia é disponibilizada aos recetores independentemente destes pagarem ou não impostos, ou de utilizarem qualquer mecanismo específico para pagar os seus impostos. A NCP 1 — Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Orçamentais e Financeiras, proíbe a compensação de itens de rendimento e de gastos, salvo se permitida por uma outra Norma. A compensação de rendimento e de gastos pagos através do sistema fiscal não é permitida.

10 — Transferências

70 — Uma entidade deve reconhecer um ativo relativo a transferências quando os recursos transferidos satisfizerem a definição de ativo e os respetivos critérios de reconhecimento.

71 — As transferências incluem transferências financeiras, subsídios, perdões de dívidas, multas e outras penalidades, legados, ofertas, doações e bens e serviços em espécie. Todos estes itens têm como característica comum o facto de transferirem recursos de uma entidade para outra sem haver como troca um valor aproximadamente igual, e não são impostos conforme definido nesta Norma.

72 — As transferências satisfazem a definição de um ativo quando a entidade controla os recursos em consequência de um acontecimento passado (a transferência) e espera receber desses recursos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. As transferências satisfazem os critérios de reconhecimento de um ativo quando for provável que o influxo de recursos ocorra e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade. Em determinadas circunstâncias, tal como quando um credor perdoa um passivo, pode surgir uma diminuição na quantia escriturada de um passivo anteriormente reconhecido. Nestes casos, em vez de reconhecer um ativo em consequência da transferência, a entidade diminui a quantia escriturada do passivo.

73 — Uma entidade obtém o controlo de recursos transferidos, seja quando os recursos foram transferidos para a entidade, seja quando a entidade detém um direito vinculativo perante o cedente. Muitos acordos para a transferência de recursos tornam-se vinculativos para todas as partes, mesmo antes da transferência ocorrer. Porém, algumas vezes uma entidade promete transferir recursos, mas não o faz. Consequentemente, só deverão ser reconhecidos ativos, passivos e ou rendimento quando for exigível o direito e a entidade avaliar que é provável que ocorra o influxo de recursos. Até esse momento, a entidade não pode excluir ou regular o acesso de terceiros aos benefícios dos recursos propostos para a transferência.

74 — As transferências de recursos que satisfaçam a definição de contribuições dos proprietários para o património líquido não dão origem a rendimento. Os acordos que especificam que a entidade que proporciona recursos tem direito a distribuições de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço durante a vida da entidade recetora, ou a distribuição de qualquer excedente de ativos sobre passivos, no caso da entidade recetora ser extinta, ou que especificam que a entidade que proporciona recursos adquire uma participação financeira na entidade recetora, que possa ser vendida, trocada, transferida ou remida são, em substância, acordos para realizar uma contribuição dos proprietários.

75 — As transferências satisfazem a definição de transações sem contraprestação porque o cedente proporciona recursos à entidade recetora sem que esta proporcione valor aproximadamente igual em troca. Se um acordo estipular que a entidade recetora tem de proporcionar valor aproximadamente igual em troca, esse acordo não é um acordo de transferência, mas um contrato para uma transação com contraprestação que deve ser contabilizado de acordo com a NCP 13.

76 — Uma entidade deve analisar todas as especificações contidas nos acordos de transferência para determinar se assume um passivo quando aceita recursos transferidos.

10.1 — Mensuração de ativos transferidos

77 — Conforme exigido pelo parágrafo 38, os ativos transferidos são mensurados pelo seu justo valor à data de

aquisição. As entidades devem desenvolver políticas contabilísticas para o reconhecimento e mensuração de ativos que sejam consistentes com as NCP. Como anteriormente referido, os inventários, os ativos fixos tangíveis ou as propriedades de investimento adquiridos por meio de transações sem contraprestação, devem ser inicialmente mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição, de acordo os requisitos da NCP 10 — Inventários, NCP 5 — Ativos Fixos Tangíveis e NCP 8 — Propriedades de Investimento. Os instrumentos financeiros, incluindo caixa e contas a receber que satisfaçam a definição de um instrumento financeiro, e outros ativos, serão também mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição de acordo com o parágrafo 38 e a política contabilística apropriada.

10.2 — Perdão de dívida e assunção de passivos

78 — Os financiadores podem desistir do seu direito de cobrar uma dívida a uma entidade pública cancelando efetivamente a dívida. Por exemplo, o Governo central pode cancelar um empréstimo devido por um Governo regional. Nestas circunstâncias, o Governo regional reconhece um aumento no ativo porque foi extinto um passivo anteriormente reconhecido.

79 — As entidades reconhecem um rendimento relativamente a um perdão de dívida quando a dívida antiga deixa de satisfazer a definição de um passivo ou os critérios para reconhecimento como um passivo, desde que o perdão de dívida não satisfaça a definição de uma contribuição dos proprietários para o património líquido.

80 — Quando uma entidade que controla perdoa uma dívida devida por uma entidade totalmente controlada, ou assume os seus passivos, a transação pode ser uma contribuição dos proprietários no património líquido, como descrito nos parágrafos 33 e 34.

81 — O rendimento proveniente de um perdão de dívida é mensurado pela quantia escriturada da dívida perdoada.

10.3 — Multas e outras penalidades

82 — As multas e outras penalidades são benefícios económicos ou potencial de serviço recebido ou a receber por uma entidade pública, de pessoas singulares ou coletivas, conforme determinado por um tribunal ou outro organismo com poderes legais, em consequência dessas pessoas terem violado requisitos legais ou regulamentares em vigor.

83 — Normalmente as multas e outras penalidades exigem que uma entidade transfira uma quantia fixa de dinheiro para a entidade beneficiária e não impõe a esta quaisquer obrigações que possam ser reconhecidas como um passivo. Assim, as multas e outras penalidades são reconhecidas como rendimento quando a quantia a receber satisfizer a definição de ativo e os respetivos critérios para reconhecimento. Quando uma entidade cobra multas e outras penalidades na qualidade de agente, a multa não é considerada um rendimento da entidade cobradora, conforme referido no parágrafo 10. Os ativos provenientes de multas e outras penalidades são mensurados pela melhor estimativa do influxo de recursos para a entidade.

10.4 — Legados

84 — Um legado é uma transferência feita de acordo com o testamento da pessoa falecida. O acontecimento

passado que dá origem ao controlo de recursos que incorporam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço relativo a um legado ocorre quando a entidade tem um direito executável, por exemplo à morte do testador, ou quando estiver garantida a sua legitimação.

85 — Os legados que satisfaçam a definição de ativo são reconhecidos como ativos e património líquido quando for provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade e o justo valor dos mesmos possa ser mensurado com fiabilidade. Pode ser problemático determinar a probabilidade de um influxo de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço se decorrer um período de tempo significativo entre a morte do testador e o momento em que a entidade recebe quaisquer ativos. Em certos casos a entidade pode ter necessidade de determinar se os bens da pessoa falecida são suficientes para satisfazer todos os direitos sobre os mesmos e para satisfazer todos os legados. O facto de o testamento estar em disputa também afetará a probabilidade de ativos fluírem para a entidade.

86 — O justo valor dos ativos legados é determinado da mesma maneira que as ofertas e as doações, conforme se descreve no parágrafo 91. Nas situações em que os bens legados estão sujeitos a tributação, a autoridade fiscal pode já ter determinado o justo valor do ativo legado à entidade, e essa quantia pode estar já disponível para a entidade. Os legados são mensurados pelo justo valor dos recursos recebidos ou a receber.

10.5 — Ofertas e doações, incluindo bens em espécie

87 — As ofertas e doações são transferências voluntárias de ativos, incluindo dinheiro ou outros ativos monetários, ou bens e serviços em espécie, que uma entidade põe à disposição de outra, livre de especificações. Relativamente a ofertas e doações de dinheiro e outros ativos monetários e bens em espécie, o acontecimento passado que dá origem ao controlo de recursos que incorporam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço é geralmente o recebimento da oferta ou da doação.

88 — As ofertas e doações são reconhecidas como ativos e património líquido quando for provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade e o justo valor dos ativos possa ser mensurado com fiabilidade. Relativamente às ofertas e doações, o ato de oferecer ou doar e a transferência do título legal, são muitas vezes simultâneos. Nestas circunstâncias, não há dúvida quanto aos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que fluem para a entidade.

89 — Os bens em espécie são ativos tangíveis transferidos para uma entidade numa transação sem contraprestação, sem encargo, mas podem estar sujeitos a especificações.

90 — Os bens em espécie são reconhecidos como ativos quando são recebidos, ou quando existe um acordo vinculativo para os receber. Se os bens em espécie são recebidos sem imposição de condições, o ganho deve ser reconhecido imediatamente no património líquido. Se existir imposição de condições, é reconhecido um passivo que é reduzido à medida que as condições são satisfeitas ao mesmo tempo que é reconhecido o ganho.

91 — No reconhecimento inicial, as ofertas e doações, incluindo bens em espécie, são mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição que pode ser certificado por referência a um mercado ativo ou por avaliação. Para muitos

ativos, o justo valor será rapidamente determinável com referência a preços cotados num mercado ativo e com liquidez. Por exemplo, podem usualmente ser obtidos preços de mercado correntes para terrenos, edifícios não especializados, veículos motorizados e muitos outros tipos de instalações e equipamentos.

10.6 — Garantias

92 — Garantias são compromissos não obrigatórios para transferir ativos para a entidade recetora. As garantias não satisfazem a definição de um ativo porque a entidade recetora é incapaz de controlar o acesso do cedente aos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporados no item garantido. As entidades não devem reconhecer itens garantidos como ativos ou ganhos. Se o item garantido for subseqüentemente transferido para a entidade recetora, deve ser reconhecido como oferta ou doação, de acordo com os parágrafos 87 a 91 acima. As garantias podem dar lugar a divulgação como ativos contingentes segundo os requisitos da NCP 15 — Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes.

10.7 — Adiantamentos de recebimentos de transferências

93 — Quando uma entidade receber recursos antes de um acordo de transferência se tornar vinculativo, os recursos são reconhecidos com um ativo quando satisfizerem a definição de ativo e os critérios para o seu reconhecimento. A entidade deverá reconhecer também um passivo relativo ao adiantamento, caso o acordo de transferência ainda não seja vinculativo. Os adiantamentos de recebimentos relativos a transferências não são substantivamente diferentes de outros adiantamentos, pelo que deve ser reconhecido um passivo até que ocorra o acontecimento que torna o acordo vinculativo e sejam preenchidas todas as outras condições estipuladas no acordo. Quando esse acontecimento ocorrer e forem preenchidas todas as outras condições estipuladas no acordo, o passivo é eliminado e o rendimento é reconhecido.

10.8 — Empréstimos bonificados

94 — Empréstimos bonificados são empréstimos recebidos por uma entidade em condições mais favoráveis que as praticadas no mercado. A parte do empréstimo que seja pagável, juntamente com o pagamento de juros, é uma transação com contraprestação e é contabilizada de acordo com a NCP 18 — Instrumentos Financeiros. Uma entidade deve avaliar se qualquer diferença entre o preço da transação e o justo valor do empréstimo no reconhecimento inicial é rendimento sem contraprestação que deva ser contabilizado de acordo com esta Norma.

95 — Quando uma entidade avaliar que a diferença entre o preço da transação e o justo valor do empréstimo no reconhecimento inicial é um rendimento sem contraprestação, deve reconhecer essa diferença como um rendimento, exceto se existir uma obrigação presente (por exemplo, quando condições específicas impostas sobre o ativo transferido pelo recetor resultem numa obrigação presente). Quando existir uma obrigação presente ela é reconhecida como um passivo. A medida que a entidade satisfaça a obrigação presente, o passivo é reduzido e uma quantia igual é reconhecida como rendimento.