

Mestrado em Contabilidade e Finanças

**O RECONHECIMENTO E A MENSURAÇÃO
DOS
ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS**

Maria Ermelinda Silva Couto Tavares

**Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em
Contabilidade e Finanças**

Orientador: Professor Doutor, José Manuel Veiga Pereira

Porto, 2011

Mestrado em Contabilidade e Finanças

**O RECONHECIMENTO E A MENSURAÇÃO
DOS
ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS**

Maria Ermelinda Silva Couto Tavares

**Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em
Contabilidade e Finanças**

Orientador: Professor Doutor, José Manuel Veiga Pereira

Porto, 2011

*Curiosidade, criatividade, disciplina e especialmente
paixão são algumas exigências para o desenvolvimento de
um trabalho criterioso, baseado no confronto permanente
entre o desejo e a realidade”.*

“Mirian Goldenberg”

Resumo

Este estudo procura analisar algumas alterações, na prática contabilística, resultantes da entrada em vigor em 2010, do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em Portugal.

O objectivo principal deste trabalho é o estudo dos Activos Fixos Tangíveis, que compreende os bens detidos para uso na produção ou no fornecimento de bens e serviços, para arrendamento ou para fins administrativos e que se espera que sejam utilizados para um período superior a um ano.

Estes activos sofreram alterações significativas na sua terminologia e para uma melhor interpretação, refere-se a um conjunto de termos que deverão ser preliminarmente conhecidos. Além da reformulação de conceitos, foram adoptados novos, como, por exemplo, justo valor (JV).

Os principais aspectos a focar são: o reconhecimento, mensuração e divulgação, troca de activos, locações, depreciações e imparidade, e as respectivas implicações do SNC no CIRC.

Para atender aos objectivos propostos, este estudo caracterizou-se como descritivo delineado por meio de pesquisa bibliográfica e documental.

Finaliza-se esta dissertação, com a apresentação de conclusões sobre o impacto destas alterações. Estes activos são baseados em normas, logo temos de nos habituar a ler normas e não só códigos, a compreender critérios e não apenas fazer lançamentos e a encontrar a fundamentação, para as nossas escolhas e as nossas práticas.

Abstract

This study seeks to analyze some changes in accounting practice, resulting from the entry in 2010 of the new Accounting Standards System (SNC) in Portugal.

The main objective of this work is the study of tangible fixed assets, which includes assets held for use in the production or supply of goods and services, for rental or for administrative purposes and which are expected to be used for a period exceeding one year.

These assets have suffered significant changes in terminology and for a better interpretation, it refers to a set of terms that should be preliminarily known. In addition to the reformulation of concepts, new ones have been adopted, for example, fair value (JV).

The main aspects to focus on are: the recognition, measurement and divulgation, exchange of assets, rentals, depreciation and impairment, and the respective implications of the SNC in CIRC.

To meet the proposed objectives, this study characterized as outlined by means of descriptive and documentary literature.

This dissertation ends with the presentation of conclusions about the impact of these changes. These assets are based on standards, so we have to get used to read standards and not only codes, to understand criteria and not only make entries and find the grounding for our choices and our practices.

Agradecimentos

Na realização desta dissertação foram vários os intervenientes que colaboraram directa e indirectamente, os quais merecem o meu reconhecimento e gratidão.

Ao meu orientador, Professor Doutor José Manuel Veiga Pereira, pela dedicação, empenho e disponibilidade com que direccionou e acompanhou esta dissertação, assim como pelos comentários e sugestões.

Quero agradecer também a todos os docentes do Instituto Superior de Contabilidade e Administração.

Finalmente, de modo especial, quero agradecer ao meu marido e filhos pela compreensão, apoio incondicional, incentivo e motivação imprescindíveis para a efectivação deste trabalho.

É a todos que dedico este trabalho.

Abreviaturas e Siglas

AECA	<i>Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas</i>
AFT	<i>Activos Fixos Tangíveis</i>
ASB	<i>Accounting Standards Board</i>
AT	<i>Autoridade tributária e Aduaneira</i>
BEF	<i>Benefícios Económicos Futuros</i>
C	<i>Crédito</i>
CIRC	<i>Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas colectivas</i>
CNC	<i>Comissão Normalização Contabilística</i>
D	<i>Débito</i>
DF	<i>Demonstrações Financeiras</i>
EC	<i>Estrutura Conceptual</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IVA	<i>Imposto sobre o valor acrescentado</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IOSCO	<i>International Organization of Securities Commissions</i>
JV	<i>Justo Valor</i>
NB	<i>Nota Bene</i>
NCRF	<i>Norma contabilística de relato financeiro</i>
NIC	<i>Norma Internacional de Contabilidade</i>
POC	<i>Plano Oficial de Contabilidade</i>
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SFAC	<i>Statement of Financial Accounting Concepts</i>
SNC	<i>Sistema de Normalização Contabilística</i>
UE	<i>União Europeia</i>

Índice de Quadros

Quadro 1 - Princípios Contabilísticos POC vs SNC	10
Quadro 2 - Alguns conceitos	15
Quadro 3 - Modelo de Custo e Modelo de Revalorização	20

Índice

Resumo	iii
Abstract.....	iv
Agradecimentos	v
Abreviaturas e Siglas	vi
Índice de Quadros.....	vii
1. Introdução.....	1
1.1. Enquadramento Geral	1
1.2. Motivações e Objectivos.....	2
1.3. Estrutura.....	2
1.4. Metodologia de Pesquisa a Aplicar.....	3
1.4.1. Pesquisa Aplicada.....	3
1.4.1.1. Pesquisa Qualitativa.....	4
1.4.1.2. Pesquisa Descritiva	4
1.4.1.3. Pesquisa Explicativa	4
1.4.1.4. Pesquisa Bibliográfica	5
CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO DO ESTUDO.....	6
1. Objectivo das demonstrações financeiras.....	6
2. Composição do Património.....	7
3. Os Princípios Contabilísticos	8
CAPÍTULO II - ESTRUTURAÇÃO DAS NCRF	11
1. A Estruturação das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro.....	11

CAPÍTULO III – ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	14
1. Norma contabilística de Relato Financeiro - NCRF 7	14
2. Activos Fixos Tangíveis.....	14
2.1. Definição e Conceitos.....	14
2.2. Objectivo e Âmbito.....	15
2.3. Reconhecimento.....	16
2.4. Mensuração no Reconhecimento	17
2.4.1. Troca de activos.....	18
2.5. Mensuração Após Reconhecimento.....	19
2.5.1. Modelo do custo e modelo de revalorização	19
2.5.2. Depreciação	21
2.5.3. Imparidade	25
2.5.3.1. A NCRF 12 tem por base a NIC 36.....	25
2.5.3.2. Teste de imparidade	25
2.5.3.3. Reversão de uma Perda de Imparidade.....	27
2.6. Desreconhecimento.....	27
2.7. Divulgações	28
CAPÍTULO IV – A FISCALIDADE E OS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	30
1. Adaptação do CIRC ao SNC.....	30
1.1. Activos Fixos Tangíveis	30
CAPÍTULO V – CONCLUSÕES	42
Referências Bibliográficas.....	44

*“O contabilista, além de elaborar a contabilidade,
também é dela analista, relator e crítico.*

(Rogério Fernandes Ferreira)

1. Introdução

1.1. Enquadramento Geral

Em consequência do processo de globalização e internacionalização da economia sobreveio uma crescente necessidade de comparação da informação financeira, impulsionando o desenvolvimento da normalização e harmonização da Contabilidade, tanto no âmbito empresarial como público, a nível internacional. A convergência das práticas contabilísticas no âmbito internacional tem se tornado uma realidade neste início de século e deve-se a esse contexto de globalização dos mercados. Os organismos internacionais, dentre eles o IASC, IOSCO, UE e SEC, têm patrocinado o processo de convergência das práticas de contabilidade como uma ferramenta valiosa de sinergia entre mercados, fluência dos investimentos no âmbito global.

Com a entrada em vigor do SNC em Janeiro de 2010, os Activos Fixos Tangíveis sofreram várias alterações, vou focar os aspectos mais importantes.

A selecção deste tema justifica-se pela sua actualidade, devido à alteração entretanto instituída em Decreto-lei nº 158/2009 de 13 de Julho, aquando a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (data de entrada em vigor 1 de Janeiro de 2010). Os Activos Fixos Tangíveis são de enorme relevância nas demonstrações financeiras da generalidade das entidades, passa por eles, também o preenchimento dos objectivos das demonstrações

financeiras, estabelecidos na EC.

1.2. *Motivações e Objectivos*

Durante a minha carreira profissional, tive oportunidade de prestar serviços no departamento de contabilidade, numa Multinacional denominada “Yazaki Saltano, Lda”. Foi nessa entidade que me foi dada a responsabilidade de gerir o Activo Imobilizado, dessa minha experiência/dedicação, resultou um interesse especial por essa temática.

A opção pelo tema pretende ser, assim o entendo, um contributo valioso para a informação e formação dos estudantes de Contabilidade, professores e contabilistas.

1.3. *Estrutura*

Esta dissertação está estruturada em cinco capítulos e compreende os seguintes conteúdos:

Capítulo I: Enquadramento do estudo: o objectivo das demonstrações financeiras, composição do património e os princípios contabilísticos.

Capítulo II Apresenta-se a estrutura das normas contabilísticas de relato financeiro.

Capítulo III: Refere-se à NCRF 7, aos Activos Fixos Tangíveis (conceito, definição, objectivo e âmbito), reconhecimento, mensuração no reconhecimento, mensuração após reconhecimento, (depreciação e imparidade), desreconhecimento e divulgação.

Capítulo IV: Procede-se à análise da Adaptação do CIRC ao SNC.

Capítulo V: Por fim, refere-se as conclusões finais.

1.4. Metodologia de Pesquisa a Aplicar

Pesquisar significa, de forma bem simples, procurar respostas para indagações propostas. Minayo (1993, p.23), vendo por um prisma mais filosófico, considera a pesquisa como “actividade básica das ciências na sua indagação e descoberta da realidade. É uma atitude e uma prática teórica de constante busca que define um processo intrinsecamente inacabado e permanente. É uma actividade de aproximação sucessiva da realidade que nunca se esgota, fazendo uma combinação particular entre teoria e dados”. Demo (1996, p.34) insere a pesquisa como actividade quotidiana considerando-a como uma atitude, um “questionamento sistemático crítico e criativo, mais a intervenção competente na realidade, ou o diálogo crítico permanente com a realidade em sentido teórico e prático”.

Optamos pela metodologia de investigação de natureza qualitativa, por ponderarmos a melhor adequação à natureza e formato do estudo. Esta metodologia qualitativa permite-nos analisar a realidade sem a segmentar e sem a descontextualizar, partindo-se dos próprios dados (Almeida & Freire, 1997).

1.4.1. Pesquisa Aplicada

A pesquisa a elaborar terá como finalidade:

- Aprofundar conhecimentos e melhorar a prática contabilística;
- Esclarecer todos os utentes da informação, com vista a uma melhoria na sua aplicação e esclarecer lacunas existentes nas normas.

Uma vez que uma entidade deve reger-se pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e aplicar as suas normas, para os períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2010.

1.4.1.1. Pesquisa Qualitativa

Será considerada a existência de uma relação dinâmica entre o mundo objectivo e a subjectividade, que não pode ser traduzida em números.

Serão interpretados fenómenos e atribuídos significados.

O conhecimento e a experiência prática desta tese serão instrumentos-chave.

O processo e o seu significado serão considerados os focos principais de abordagem.

Fará emergir aspectos subjectivos e atingem motivações não explícitas, ou mesmo conscientes, de maneira espontânea. São usadas quando se busca percepções e entendimento sobre questões gerais, abrindo espaço para a interpretação.

Em linhas gerais, a pesquisa qualitativa detectará a presença ou não de algum fenómeno, sem se importar com sua magnitude ou intensidade, ao qual será atribuído significado. É denominada qualitativa em contraposição à pesquisa quantitativa, em função da forma como os dados serão tratados e da forma de apreensão de uma realidade, em que, no caso da pesquisa qualitativa, o mundo é conhecido por meio de experiência e senso comum (conhecimento intuitivo), em oposição às abstrações (modelos) da pesquisa quantitativa.

1.4.1.2. Pesquisa Descritiva

Analisa algumas das normas contabilísticas de relato financeiro.

1.4.1.3. Pesquisa Explicativa

Quanto aos seus objectivos, esta dissertação procurará identificar os factores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos

fenómenos, isto é, factores que contribuem para lacunas existentes na divulgação dos Activos Fixos Tangíveis nas demonstrações financeiras da entidade prevista pelos normativos contabilísticos, no que respeita à divulgação do valor da entidade. Aprofunda o conhecimento da realidade porque explica a razão, o “porquê” das coisas.

1.4.1.4. Pesquisa Bibliográfica

Foi elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e material disponibilizado na Internet.

*“A contabilidade é o centro o privilegiado da
informação financeira, porque esta assenta essencialmente
sobre documentos contabilísticos”.*

(Jean-Claude Teston)

1. Objectivo das demonstrações financeiras

O objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade e que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

Ceccherelli (1950), ao analisar “Demonstrações Financeiras” de companhias italianas do século XIV, retirou três conclusões básicas cuja actualidade se mantém:

- A primeira foi a divergência entre a necessidade de determinação periódica dos resultados e a impossibilidade de suspender o curso dos negócios;
- A segunda foi a impossibilidade de determinação rigorosa dos resultados antes de terem sido pagos todos os Passivos e convertidos todos os Activos em dinheiro;
- A terceira é a impossibilidade de deixar essa determinação para a ocasião tão longínqua e, muitas vezes, incerta.

Para Sarmiento (1959), o factor tempo é um elemento perturbador do processo contabilístico, determinando, a necessidade de periodizações contabilísticas (períodos) e a conseqüente especialização, solidariedade entre diferentes

períodos em que se faz a aquisição dos factores e/ou a colocação dos produtos, oposição do carácter contínuo das grandezas e a inevitável descontinuidade do tratamento contabilístico e a variabilidade do módulo monetário em que se exprimem os preços.

Inicialmente, só quando as existências estivessem vendidas (Paccioli,1484), é que se determinavam o apuramento dos resultados. Com as ordenações de Colbert, em França (1673), a periodização passou a dois anos, passando a três anos com as Ordenações de Bilbao, em Espanha (1737) e por fim ajustado a um período aquando a entrada em vigor do Código Comercial Português (1833) e o Código das Sociedades Comerciais em Portugal (1986), apesar de eventualmente não ser coincidente com o ano civil.

Os Activos Fixos Tangíveis são activos de enorme relevância nas Demonstrações Financeiras da generalidade das entidades, passa por eles também o preenchimento dos objectivos de preparação das Demonstrações Financeiras, estabelecidos na EC e no POC. As Demonstrações Financeiras contêm informação que deve de ir de encontro às necessidades dos utentes das mesmas que, quer no POC, quer no SNC, estão consagradas. Todavia, no SNC os utilizadores são invocados, com mais intensidade.

2. Composição do Património.

O património é composto por:

- Activo: É um *recurso controlado* por uma entidade como consequência de acontecimentos passados e do qual seja esperado que fluam para a entidade *benefícios económicos futuros* (IASB: EC, 49).
 - *Recursos* são meios escassos úteis para o desenvolvimento de actividades económicas, tais como o consumo, a produção ou a troca (FASB: SFAC 6,27).

- *Benefícios económicos futuros* são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa da entidade. Este potencial tanto pode ser, produtivo, como de simples conversão em caixa, ou a capacidade de reduzir futuros exfluxos de caixa.
- E por fim *controlo* significa que a entidade tem capacidade de aceder aos benefícios económicos e de impedir que outros o façam.

Quanto ao *modo de acesso aos benefícios económicos*, o activo pode ser usado, individualmente ou em combinação com outros na produção ou venda de bens e na prestação de serviços, trocado por outros activos, entregue para liquidar um Passivo ou distribuído aos sócios da entidade (IASB: F, 55).

A obtenção de um activo pode resultar de variadas origens (sempre já verificadas) como a aquisição, a produção, a doação e a descoberta.

- Passivo corresponde aos elementos patrimoniais passivos e negativo isto é, obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos.
- Capital Próprio é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.

3. Os Princípios Contabilísticos

Actualmente, os princípios contabilísticos, que usualmente se denominam de geralmente aceites, são vistos enquanto macroregras básicas. Cañibano Calvo et al.(1985: 296) definem princípios contabilísticos como “os fundamentos básicos da disciplina contabilística, configurados como macroregras, qualquer que seja a

sua natureza conceptual”. A aplicação dos princípios contabilísticos visam o alcance da imagem fiel da situação económica e financeira (e também orçamental, tratando-se de entidades sujeitas à Contabilidade Pública) da entidade, e conforme refere Tua Pereda (1998: 750), por “constituírem um mecanismo capaz de expressar a realidade económica das transacções alcançadas”. O plano contabilístico português, de âmbito empresarial e público, fazem alusão aos princípios contabilísticos, destacando-se como um dos poucos elementos conceptuais por estes incorporados. Quanto às estruturas conceptuais do IASB e do SNC, os princípios contabilísticos não aparecem aí definidos explicitamente sob essa designação, mas estão-lhes implícitos.

O quadro 1 da página seguinte, apresenta comparativamente os princípios contabilísticos apresentados no POC e os princípios contabilísticos que foram “convertidos” em pressupostos subjacentes (§22 e 23 da EC), em características qualitativas (§22 e 46 da EC), referido na estrutura conceptual do SNC.

POC - Princípios contabilísticos	SNC- Pressupostos subjacentes (§22 e 23) de EC) e características qualitativas (§22 a 46)
Princípio da Continuidade	Pressuposto subjacente
Princípio da Consistência ¹	Característica qualitativa
Princípio da Especialização ou do Acréscimo	Pressuposto subjacente
Princípio do Custo Histórico	Base de mensuração (§97 a 99 da EC)
Princípio da Prudência	Característica qualitativa
Princípio da Substância sobre a forma	Característica qualitativa
Princípio da Materialidade	Característica qualitativa ²

Quadro 1 - Princípios Contabilísticos POC versus SNC)

Fonte: *Elaboração própria*

¹ Incluído na característica da “Comparabilidade”.

² A EC do SNC prevê também outras características: compreensibilidade, relevância, fiabilidade, representação fidedigna, neutralidade e plenitude.

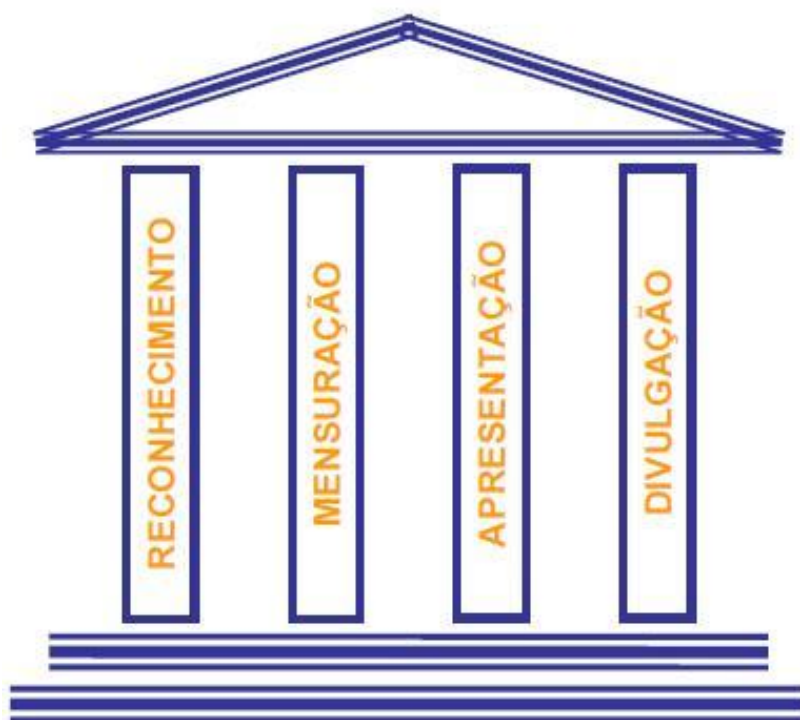
“Em termos gerais, as novas normas não apresentam diferenças muito substanciais ao que se vinha praticando. Contudo em termos conceptuais e terminológicos representam um corte com toda a tradição contabilística existente. Trazem com elas um conjunto de conceitos, de terminologia, de processos e de regras que diferem sensivelmente da cultura existente”.

(Gastambide Fernandes)

1. A Estruturação das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro

Aqui integra-se o núcleo mais substantivo e extenso do novo referencial, constituído pelas diversas NCRF, a publicar sob a forma de Aviso no Diário da República, as quais consistem na adaptação das IFRS/IAS seleccionadas pela CNC. Em termos estruturais, convém ter presente que as NCRF, tal como as IFRS/IAS, e excluindo capítulos introdutórios e de encerramento dos respectivos documentos, assentam em quatro pilares fundamentais de normalização, a saber:

PILARES DA NORMALIZAÇÃO



Reconhecimento: Corresponde às regras que determinam o registo contabilístico de factos e transacções que afectam, designadamente, a composição e valores do balanço e da demonstração dos resultados (simplificadamente: em que condições é que se pode fazer o “lançamento” do facto patrimonial).

Mensuração: Qual, e como se mede em unidades monetárias, o valor a ser objecto do reconhecimento, ou simplificadamente, como determinar as quantias que irão afectar os activos e passivos expressos no balanço e os rendimentos e gastos mostrados pela demonstração dos resultados, para as realidades que neles se devem conter (mais simplificadamente ainda: que quantias “lançar” nas várias rubricas?).

Apresentação: Em que parte das DF, em que rubricas, com que detalhe ou em que agregação, com que relação algébrica, compensadas ou não compensadas, quais e sob que formas devem ser mostradas na face das DF as respectivas informações.

Divulgação: Corresponde às notas de teor qualitativo ou quantitativo, de desenvolvimento, de explicação, de fundamentação, de discriminação, de

complemento informativo para os utentes das DF, a ser incluídas no Anexo, e que se agrupam em dois grandes conjuntos:

- Bases de preparação e apresentação das DF;
- Outras notas anexas.

As NCRF (e à semelhança das NIC/IAS) estão estruturadas em:

- Objectivo;
- Âmbito;
- Definições;
- Reconhecimento;
- Mensuração:
 - No reconhecimento;
 - Após reconhecimento.
- Desreconhecimento;
- Divulgações;
- Data da eficácia.

“Eu não concordo com aqueles que olham a técnica, do ponto de vista intelectual, como um parente pobre da ciência. Para mim, ciência sem técnica é incompleta e inconclusiva.”

(Sir George Thomson)

1. Norma contabilística de Relato Financeiro - NCRF 7

Esta Norma trata a matéria dos activos tangíveis, contendo um conjunto completo de regras quanto ao reconhecimento, mensuração e divulgação. Explica ainda como proceder quanto a alterações de critérios de mensuração, remetendo o tratamento da imparidade para a Norma respectiva.

Esta Norma tem por base a Norma Internacional de Contabilidade NIC 16.

2. Activos Fixos Tangíveis

2.1. Definição e Conceitos.

Activos Fixos Tangíveis (IASB: IAS/NIC 16,6) Propriedades, Instalações e Equipamento (Property, Plant and Equipment) são activos (fixos) tangíveis que:

- Sejam detidos por uma entidade para uso na produção ou no fornecimento de bens ou serviços, para arrendar a outros, ou para finalidades administrativas; e

- Se espere serem usados durante mais do que um período (contabilístico).

Definição adoptada pela CNC: NCRF 7.

A natureza do bem não é relevante, mas a sua função na entidade: uma função instrumental (meio de produção de bens ou prestação de serviços, condições de trabalho e fonte de rendimento).

Seguidamente são apresentadas definições no quadro 2 relativas aos Activos Fixos Tangíveis.

<i>Activo</i>	Recurso controlado por uma entidade do qual se espera benefícios económicos futuros.
<i>Activo Fixo Tangível</i>	Activo detido para uso na produção ou fornecimento de bens e serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e que seja usado mais do que um período.
<i>Depreciação (amortização)</i>	Imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil.
<i>Custo</i>	Quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.
<i>Justo valor</i>	É a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.
<i>Perda por imparidade</i>	É o excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável
<i>Quantia recuperável</i>	Quantia mais alta de entre o preço de venda líquido de um activo e o seu valor de uso.
<i>Quantia depreciável</i>	É o custo do activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual
<i>Quantia escriturada</i>	É a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.
<i>Valor específico para a entidade</i>	É o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.
<i>Valor residual</i>	É a quantia estimada que uma entidade obterá correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.
<i>Vida útil</i>	Período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo

Quadro 2 - Alguns conceitos

Fonte: *Elaboração própria*

2.2. Objectivo e Âmbito

Os principais aspectos a considerar na contabilização dos Activos Fixos Tangíveis são o seu reconhecimento e mensuração.

Esta norma não se aplica a:

- a) Activos Fixos Tangíveis classificados como detidos para venda;

- b) Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola;
- c) Activos relacionados com a exploração e avaliação de recursos minerais;
- d) Direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

Contudo, esta Norma aplica-se aos Activos Fixos Tangíveis usados para desenvolver ou manter os Activos descritos nas alíneas b) a d) acima referidas.

2.3. Reconhecimento

O custo de um item de Activo Fixo Tangível (AFT) é reconhecido como activo quando:

- É provável que futuros BEF, associados ao item, fluam para a entidade; e
- O custo do item pode ser determinado com fiabilidade.

Sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente contabilizados como inventários e reconhecidos nos resultados quando consumidos.

Porém, sobressalentes principais e peças de reserva classificam-se como Activos Fixos Tangíveis quando a entidade espera usá-los durante mais do que um período.

Da mesma forma, se os sobressalentes e os equipamentos de serviço puderem ser utilizados em ligação com um item do AFT, eles são contabilizados como AFT.

Podem ser considerados no Activo por uma só quantidade e quantia fixa, os itens imobilizados que, no seu conjunto, satisfaçam simultaneamente as seguintes condições:

- a) Sejam renovados frequentemente;
- b) Representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade;
- c) Tenham uma vida útil não superior a três anos.

Custos iniciais (NCRF 7,12) são o valor necessário para a obtenção dos benefícios económicos futuros (BEF).

Custos subsequentes (NCRF 7, 13-15) são os activos fixos que podem ter vidas úteis diferentes de várias das suas partes e a sua capitalização mas com desreconhecimento das substituídas.

2.4. Mensuração no Reconhecimento

O custo (NCRF 7, 17-23) de um item do Activo Fixo Tangível compreende:

- a) Preço de compra
- b) Incluindo os direitos de importação e impostos de compra não reembolsáveis;
- c) Deduzindo os descontos comerciais;
- d) Acrescentando os valores necessários para o colocar na situação actual e em condições de funcionamento;
- e) Adicionando a estimativa inicial de custos de desmantelamento e restauração do local .

Exemplos de custos directamente atribuíveis:

- a) Custos de benefícios dos empregados (ver subsidiariamente a NCRF 28 - Benefícios dos Empregados) decorrentes directamente da construção ou aquisição de um item do Activo Fixo Tangível;
- b) Custos de preparação do local;
- c) Custos iniciais de entrega e de manuseamento;
- d) Custos de instalação e montagem;
- e) Custos de testar se o activo funciona correctamente, após dedução dos proventos líquidos da venda de qualquer item

produzido enquanto se coloca o activo nessa localização e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e

f) Honorários.

Exemplos de custos não capitalizáveis:

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

Capitalização até que esteja na localização e condições necessárias para funcionar não sendo capitalizáveis:

- a) Custos incorridos enquanto um item capaz de funcionar da forma pretendida ainda não tenha sido colocado em uso ou esteja a ser usado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
- b) Perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a exigência da produção do item; e
- c) Custos de realocação ou reorganização de uma parte ou de todas as operações de uma entidade.

2.4.1. Troca de activos

Regra - O custo é mensurado pelo justo valor.

Excepções:

- a) A transacção da troca careça de substância comercial ou
- b) Nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis.

O item adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o item adquirido

não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

2.5. Mensuração Após Reconhecimento

2.5.1. Modelo do custo e modelo de revalorização

A mensuração pode ser efectuada ao custo ou por valores reavaliados, aplicação consistente a uma classe de activos que pode ser observado no quadro 3 da página seguinte.

<p>Modelo do Custo</p>	<p>Prevê que o activo seja registado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.</p>
<p>Modelo de Revalorização</p>	<p>Prevê que o activo seja registado por uma quantia revalorizada, que seja o seu justo valor (com referência a um mercado activo) à data da revalorização menos qualquer depreciação (amortização) subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes.</p> <p>A periodicidade das revalorizações deve ser assegurada para que a quantia expressa no balanço não distorça a sua leitura. Assim, em determinadas situações pode ser aconselhável que estas valorizações e suas evidências sejam anualmente efectuadas. Tal dependerá da volatilidade do justo valor dos respectivos bens.</p> <p>Para o caso de terrenos e edifícios, o justo valor deve ser determinado por avaliadores profissionalmente qualificados e independentes, tendo por base o mercado existente. Para instalações e equipamentos é determinado por avaliação.</p> <p>Para determinados itens que pela sua especificidade não se consiga aplicar o mercado do justo valor, não se pode utilizar: o método de revalorização.</p> <p>Na revalorização de um bem, a depreciação acumulada à data pode ser tratada de duas formas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Ajustando proporcionalmente a quantia bruta e as depreciações, para que o valor líquido espelhe o novo valor revalorizado do activo (reexpressão da depreciação acumulada), ou 2) Eliminando o valor de depreciação, para que o valor a expressar no balanço seja o valor revalorizado do activo. <p>Se um Activo Fixo Tangível for revalorizado, toda a classe à qual pertença deve ser revalorizada, com referência à mesma data ou datas próximas para que não se distorçam os valores dos bens da mesma classe.</p> <p>Se a quantia escriturada de um activo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente no capital próprio na conta de excedente de revalorização.</p> <p>Caso este aumento reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados, deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto, em que se reverta esse mesmo decréscimo (ou seja, a reversão do registo inicial de imparidade).</p> <p>Se a quantia escriturada de um activo for diminuída como resultado de uma revalorização, até ao ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio, sendo a restante reconhecida em resultados.</p> <p>O excedente de revalorização incluído no capital próprio com respeito a um Activo Fixo Tangível pode ser transferido quando o activo for desreconhecido (na totalidade), ou pelo seu uso (na parte proporcional), directamente para resultados transitados, sem afectar resultados.</p>

Quadro 3 - Modelo de Custo e modelo de Revalorização

Fonte: *Elaboração própria*

2.5.2. Depreciação

A depreciação de cada Activo Fixo Tangível deve ser por partes, sempre que o seu custo seja significativo face ao todo, por exemplo temos a depreciação de partes de uma aeronave que tenham vidas úteis e valores substancialmente diferentes, faz sentido depreciar em tempos e métodos eventualmente diferentes. A agregação de partes que tenham método de depreciação e vida útil semelhante é possível, facilitando o tratamento contabilístico.

O gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.

As alterações decorrentes da análise efectuada anualmente à vida útil e ao valor residual de cada bem, devem ser contabilizadas de acordo com a NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

A depreciação de um bem reflecte o desgaste do mesmo pela sua utilização, pelo que esta é sempre efectuada, independentemente do valor do bem, como forma de ajustamento pelo seu uso.

O Início da depreciação de um bem do activo começa quando estiver disponível para uso e nas condições apropriadas para o seu uso e deve cessar quando for desreconhecido ou quando o activo for classificado como detido para venda, na data que ocorrer mais cedo.

Mesmo que o bem seja retirado de uso a depreciação é de efectuar, tendo em conta os métodos utilizados.

Métodos de Depreciação

- Método da linha recta – Quotas constantes;
- Método do saldo decrescente – Quotas decrescentes;
- Método das unidades de produção – Método funcional.

A escolha deve ser pelo que melhor reflecta os BEF com consistência, salvo se houver alteração no modelo esperado de consumo desses BEF.

Existem Critérios rígidos e Critérios elásticos.

Quanto aos Critérios rígidos - As quotas de depreciação são fixadas à data de aquisição de bens imobilizados. Têm apenas em atenção o factor tempo, no processo de depreciação do activo.

- Método da linha recta ou Método das quotas constantes.
Este método pressupõe que o desgaste é directamente proporcional ao tempo de vida útil do bem. O valor de aquisição do Activo Fixo Tangível é repartido, em partes iguais, pelo número de anos de vida útil do bem.

Considerando:

Q_1 = Quota de amortização ano 1

Q_2 = Quota de amortização ano 2

Q_n = Quota de amortização ano n

$$Q_1 = Q_2 = Q_n$$

Considerando:

Q_t = Quota de amortização ano t

V_o = Valor Aquisição do imobilizado

V_r = Valor Residual (Valor atribuído ao imobilizado no fim da vida útil)

n = anos da vida útil ou económica

Q_t = Quota de amortização no período t

$$Q_t = \frac{(V_o - V_r)}{n}$$

- Método - Quotas variáveis em progressão geométrica
Pressupõe que as quotas de depreciação sejam mais elevadas para os primeiros anos de vida útil do bem, decrescendo até ao fim da sua vida útil em progressão geométrica decrescente.
É utilizada uma taxa constante, aplicável ao montante a depreciar, de modo a determinar o valor da quota relativa a cada ano. O montante a depreciar em cada exercício corresponde ao valor que falta depreciar que transitou do exercício anterior.

Considerando:

i = Taxa de amortização utilizada

Q_t = Quota de amortização no período t

V_o = Valor Aquisição do imobilizado

$$Q_t = i \times V_o$$

Usualmente utiliza-se a taxa que se considera caso fosse aplicado o critério das quotas constantes.

▪ Método - Quotas Degressivas ou Método do saldo decrescente.

Este é um método misto que engloba os métodos: método das quotas variáveis em progressão geométrica ou método clássico e quotas constantes:

- É utilizado o método clássico até ao momento em que o valor da quota, para o montante que falta depreciar, se torna inferior ao que resultaria se fosse utilizado o método de quotas constantes, para o montante por depreciar;
- A partir desse ano, inclusive, passa a utilizar-se o método de quotas constantes, depreciando no tempo de vida útil que resta o valor por depreciar transitado do último ano em que se aplicou o método clássico.

Critérios elásticos - as quotas de depreciação só são definidos no fim de cada período, estando dependentes de determinados acontecimentos.

▪ Método do Desgaste Funcional – Método das unidades de produção

A depreciação é determinada com base na actividade desenvolvida pelo bem, sendo as quotas de depreciação anuais proporcionais à utilização dos bens durante o exercício económico.

Considerando:

q = quota de amortização por unidade de actividade prevista

Q_t = Quota de amortização do ano t

U = Produção estimada

A = Produção efectiva

u_t = Número de unidades da actividade desenvolvida no ano t

$$q = \frac{A}{U}$$

$$Q_t = q \times u_p$$

- Método de Dupla Base

Conjuga o método funcional e um método rígido, ou seja, conjuga o desgaste físico provocado pela utilização com o decorrente do uso temporal, sendo o seu objectivo maximizar as depreciações acumuladas.

Considerando:

Q_t = Quota de amortização do ano t

t = Exercício t

$t-1$ = Exercício anterior a t

u_t = Número de unidades da actividade desenvolvida no ano t

$$Q_t = \text{máx. Acumulado ano}_t - \text{máx. Acumulado ano}_{t-1}$$

Deste modo, a quota anual de depreciação será igual à diferença entre a maior das depreciações acumuladas no exercício e a maior das depreciações acumuladas no exercício anterior, calculadas de acordo com cada um dos critérios.

2.5.3. Imparidade

Para determinar se um Activo Fixo Tangível está ou não com imparidade, deve ser aplicada a NCRF 12 - Imparidade de Activos.

2.5.3.1. A NCRF 12 tem por base a NIC 36.

O Objectivo desta norma é prescrever os procedimentos a aplicar, para assegurar que o valor líquido contabilístico dos activos, não exceda o seu valor recuperável.

Os indícios de que um activo pode estar em imparidade são:

- Fontes externas de informação:
 - Queda nos valores de mercado
 - Alteração significativa de:
 - Tecnologia;
 - Mercado;
 - Envolvente económico ou legal.
- Fontes Internas de informação:
 - Obsolescência ou dano físico;
 - Descontinuação ou Reestruturação;
 - Alienação antes da data prevista.

Esta Norma também indica quando se deve reverter uma perda por imparidade e quais as divulgações a efectuar.

2.5.3.2. Teste de imparidade

Os testes de imparidade podem ser feitos a Activos independentes por exemplo: edifícios e valores a receber e as unidades Geradoras de Caixa (grupo de activos dependentes) como por exemplo uma divisão industrial com edifícios e máquinas.

Se o valor líquido contabilístico exceder o valor recuperável, o activo está em imparidade e tem de se reconhecer uma perda por imparidade.

Reconhecer perda por imparidade:

- Se activo registado ao custo.
Registrar a perda nos gastos do exercício.
65 - Perdas por imparidade.
- Se activo reavaliado:
Registrar a perda no excedente de reavaliação.

Em exercícios seguintes ajustar as amortizações.

Sendo, a quantia escriturada o custo histórico ou o valor reavaliado, deduzido de depreciações e imparidade acumuladas e a quantia recuperável o valor MAIS alto entre:

- Preço de venda líquido e o Valor de uso (valor presente de fluxos de caixa futuros).

Exemplo de uma Perda por Imparidade (activo independente).

Edifício:

- Custo aquisição = 80.000,00 €
- Depreciações acumuladas = (21.600,00 €) **58.400,00 €**

Arrendado: 1 800 /ano

- Valor de uso = $1\ 800/0,04^3 =$ **45.000,00 €**
- Preço de mercado actual = 46.000,00 €
- 3% de comissão de venda = 1.380,00 €

Preço líquido = 44.620,00 €

Imparidade = 58.400,00 - 45.000,00 = **13.400,00 €**

³ 4% Coeficiente de desvalorização, previsão de concessão de 25 anos de arrendamento.

Contabilização da Perda de Imparidade

D 65 Perdas por imparidade

654 Em propriedades de investimento 13.400,00 €

C 42 Propriedades de investimento

429 Perdas por imparidade acumuladas 13.400,00 €

A Perda por Imparidade pode originar o reconhecimento de “Activos por impostos diferidos”, caso se estime que, no futuro, a perda venha a ser reconhecida fiscalmente.

Em cada data de relato, deve-se testar a imparidade do activo se houver indícios de que este possa estar em imparidade.

2.5.3.3. Reversão de uma Perda de Imparidade

A quantia escriturada de um activo devido a uma reversão de uma perda de imparidade não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada se nenhuma perda de imparidade tivesse sido reconhecida.

1) Se activo registado ao custo

Demonstração de Resultados (Ganho)

762 – Reversões de perdas por imparidade

2) Se activo reavaliado

Aumento do Excedente de reavaliação

2.6. Desreconhecimento

A quantia escriturada de um Activo Fixo Tangível deve ser desreconhecida no momento da alienação ou quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

O Ganho ou Perda é reconhecido em resultados, excepção feita à venda seguida de locação (NCRF 9), mas não é rédito.

Ganho ou Perda = Proveitos líquidos da alienação – Quantia escriturada do bem

2.7. Divulgações

- Os critérios de mensuração para o activo bruto;
- Os métodos de depreciação usados;
- As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e
- Uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, os activos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.

E ainda:

- Restrições de titularidade e Activos Fixos Tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;
- Valor reconhecido no decurso da sua construção;
- A quantia de compromissos contratuais para aquisição de Activos Fixos Tangíveis; e
- Se não for divulgada separadamente na face da demonstração dos resultados, a quantia de compensação de terceiros por itens do Activo Fixo Tangível que estejam com imparidade, perdidos ou cedidos que seja incluída nos resultados.

Bem como:

- A depreciação, quer reconhecida nos resultados ou como parte de um custo de outros activos, durante um período; e
- A depreciação acumulada no final do período.

E quando houver revalorizações:

- A data de eficácia da revalorização;
- Se esteve ou não envolvido um avaliador independente;
- A medida em que o justo valor dos itens foi determinado directamente por referência a preços observáveis num mercado activo ou em transacções de mercado recentes numa base de não relacionamento entre as partes; e
- O excedente de revalorização, indicando a alteração do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas.

*“O contribuinte é o único cidadão que trabalha para o
Governo sem ter de prestar concurso.”*

(Ronald Reagan)

1. Adaptação do CIRC ao SNC

1.1. Activos Fixos Tangíveis

O regime fiscal - IRC - Decreto-lei nº 159/2009, de 13 de Julho
Adaptação do CIRC ao SNC
e republicação do CIRC.

Artigo 18.º

Periodização do lucro tributável:

1 - Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

2 - As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

(...)

9 - Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, excepto quando:

a) Respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor

através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5 % do respectivo capital social; ou

b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código.

Artigo 23.º

Gastos

1 - Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente:

g) Depreciações e amortizações;

5 - Não são, igualmente, aceites como gastos do período de tributação, os suportados com (...), bem como as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste artigo – N.B.: A não aceitação fiscal do JV.

Na SUBSECÇÃO III

Depreciações e amortizações

Artigo 29.º

Elementos depreciables ou amortizáveis

1 - São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a depreciação, considerando -se como tais os Activos Fixos Tangíveis, os activos intangíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

2 - As meras flutuações que afectem os valores patrimoniais não relevam para a qualificação dos respectivos elementos como sujeitos a depreciação.

3 - Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela AT, os elementos

do activo só se consideram sujeitos a depreciação depois de entrarem em funcionamento ou utilização.

Artigo 30.º

Métodos de cálculo das depreciações e amortizações

1 - O cálculo das depreciações e amortizações faz -se, em regra, pelo método das quotas constantes.

2 - Os sujeitos passivos podem, no entanto, optar pelo método das quotas decrescentes relativamente aos Activos Fixos Tangíveis que:

- a) Não tenham sido adquiridos em estado de uso;
- b) Não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto (...), mobiliário e equipamentos sociais.

3 - Podem, ainda, ser aplicados métodos de depreciação e amortização diferentes dos indicados nos números anteriores, desde que, mediante requerimento, seja obtido o reconhecimento prévio da AT, salvo quando daí não resulte uma quota anual de depreciação ou amortização superior à prevista no artigo seguinte.

4 - Salvo em caso situações devidamente justificadas e aceites pela AT, em relação a cada elemento do activo deve ser aplicado o mesmo método de depreciação ou amortização desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação ou amortização total, transmissão ou inutilização.

5 - O disposto no número anterior não prejudica a variação das quotas de depreciação ou amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou com outras condições de utilização dos elementos a que respeitam, não podendo, no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao período de tributação ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros períodos de tributação.

6 - Para efeitos do número anterior, as quotas mínimas de depreciação ou amortização são as calculadas com base em taxas iguais a metade das fixadas segundo o método das quotas constantes, salvo quando a AT conceda previamente autorização para a utilização de quotas inferiores a estas, na sequência da apresentação de requerimento em que se indiquem as razões que as justificam.

7 - O disposto na parte final do n.º 5 e no n.º 6 não é aplicável aos elementos que sejam reclassificados como activos não correntes detidos para venda.

Artigo 31.º

Quotas de depreciação ou amortização

1 - No método das quotas constantes, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no decreto regulamentar que estabelece o respectivo regime aos seguintes valores:

- a) Custo de aquisição ou de produção;
- b) Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;
- c) Valor de mercado, à data de abertura da escrita, para os bens objecto de avaliação para esse efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção.

(...)

4 - O **período de vida útil** do elemento do activo é o que se deduz das taxas de depreciação ou amortização referidas no n.º 1 e 2.

5 - Tratando -se de **bens adquiridos em estado de uso ou de grandes reparações e beneficiações** de elementos do activo sujeitos a depreciação, as correspondentes taxas de depreciação são calculadas com base no período de utilidade esperada de uns e outros.

6 - Os sujeitos passivos podem optar no ano de início de funcionamento ou utilização dos elementos por uma taxa de depreciação ou amortização deduzida da taxa anual, em conformidade com os números anteriores, e correspondente ao número de meses contados desde o mês de entrada em funcionamento ou utilização dos elementos.

7 - No caso referido no número anterior, no ano em que se verificar a transmissão, a inutilização ou o termo de vida útil dos mesmos elementos só são aceites depreciações e amortizações correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação desses eventos.

Regime dos duodécimos

Artigo 33.º

Elementos de reduzido valor

Relativamente a elementos do activo sujeitos a deprecimento cujos custos unitários não ultrapassem €1.000, é aceite a dedução, no período de tributação do respectivo custo de aquisição ou de produção, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.

Artigo 34.º

Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 - Não são aceites como gastos:

- a) As depreciações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento;
- b) As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deprecimento;
- c) As depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores;
- d) As depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela AT;
- e) As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente a € 40.000, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados, desde que (...)

2 - Para efeitos do disposto na alínea *d*) do número anterior, o **período máximo de vida útil** é o que se deduz das quotas mínimas de depreciação ou amortização, nos termos do n.º 6 do artigo 30.º, contado a partir do ano de entrada em funcionamento ou utilização dos elementos a que respeitem o regime fiscal:

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 15 de Setembro

Artigo 1.º

Condições gerais de aceitação das depreciações e amortizações

1 - Podem ser objecto de depreciação ou amortização os elementos do activo **sujeitos a deprecimento**, considerando -se como tais os Activos Fixos Tangíveis, os activos intangíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

2 - Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela AT, as depreciações e amortizações só são consideradas:

a) Relativamente a Activos Fixos Tangíveis e a propriedades de investimento, a partir da sua entrada em funcionamento ou utilização;

b) Relativamente aos activos intangíveis, a partir da sua aquisição ou do início de actividade, se for posterior, ou, ainda, quando se trate de elementos especificamente associados à obtenção de rendimentos, a partir da sua utilização com esse fim.

3 - As depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que **contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores**.

Artigo 2.º

Valorimetria dos elementos depreciáveis ou amortizáveis

1 - Para efeitos de cálculo das quotas máximas de depreciação ou amortização, os elementos do activo devem ser valorizados do seguinte modo:

a) **Custo** de aquisição ou de produção;

b) Valor resultante de **reavaliação** ao abrigo de legislação de carácter fiscal;

c) Valor de mercado, à data da abertura de escrita, para os bens objecto de avaliação para este efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção, podendo esse valor ser objecto de correcção, para efeitos fiscais, quando se considere excedido.⁴

⁴ N.B.: A não aceitação do JV.

2 - O **custo de aquisição** de um elemento do activo é o respectivo preço de compra, acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua entrada em funcionamento ou utilização.

3 - O **custo de produção** de um elemento do activo obtém-se adicionando ao custo de aquisição das matérias-primas e de consumo e da mão-de-obra directa, os outros custos directamente imputáveis ao produto considerado, assim como a parte dos custos indirectos respeitantes ao período de construção ou produção que, de acordo com o sistema de custeio utilizado, lhe seja atribuível.

4 - No custo de aquisição ou de produção inclui-se o **IVA** que, nos termos legais, não for dedutível, designadamente em consequência de exclusão do direito à dedução, não sendo, porém, esses custos influenciados por eventuais regularizações ou liquidações efectuadas em períodos de tributação posteriores ao da entrada em funcionamento ou utilização.

5 - São, ainda, incluídos no custo de aquisição ou de produção, de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável, os **custos de empréstimos** obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição ou produção de elementos referidos no n.º 1 do artigo anterior, na medida em que respeitem ao período anterior à sua entrada em funcionamento ou utilização, desde que este seja **superior a um ano**.

6 - Sem prejuízo do referido no número anterior, não se consideram no custo de aquisição ou de produção as **diferenças de câmbio** relacionadas com os activos resultantes quer de pagamentos efectivos, quer de actualizações à data do balanço.

Artigo 3.º

Período de vida útil

1 - A **vida útil** de um elemento do activo depreciable ou amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual.

2 - Qualquer que seja o método de depreciação ou amortização aplicado, considera -se:

a) Período **mínimo** de vida útil de um elemento do activo, o que se deduz da quota de depreciação ou amortização que seja fiscalmente aceite nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 5.º;

b) Período **máximo** de vida útil de um elemento, o que se deduz de quota igual a metade da referida na alínea anterior.

3 - Exceptuam-se do disposto na alínea b) do número anterior as despesas com projectos de desenvolvimento, cujo período máximo de vida útil é de cinco anos.

(...)

5 - **Não são aceites** como gastos para efeitos fiscais as depreciações ou amortizações praticadas **para além do período máximo de vida útil**, ressalvando-se os casos devidamente justificados e aceites pela AT.

Artigo 4.º

Métodos de cálculo das depreciações e amortizações

1 - O cálculo das depreciações e amortizações faz-se, em regra, pelo **método das quotas constantes**.

2 - Pode, (...), optar-se pelo cálculo das depreciações pelo método das **quotas decrescentes**, relativamente aos Activos Fixos Tangíveis novos, (...), e que não sejam:

a) Edifícios;

b) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto quando afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo;

c) Mobiliário e equipamentos sociais.

Artigo 5.º

Método das quotas constantes

2 - Exceptuam-se ... os seguintes casos, em que as taxas de depreciação ou amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, o qual pode ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objectivamente deveria ter sido estimado:

a) Bens adquiridos em **estado de uso**;

- b) Bens **avaliados** para efeitos de abertura de escrita;
- c) **Grandes reparações e beneficiações**;
- d) Obras em edifícios e em outras construções de **propriedade alheia**.

(...)

4 - Quando, em relação aos elementos mencionados nas alíneas a) e b) do n.º 2, for **conhecido o ano em que pela primeira vez** tiverem entrado em funcionamento ou utilização, o período de utilidade esperada não pode ser inferior à diferença entre o período mínimo de vida útil do mesmo elemento em estado de novo e o número de anos de utilização já decorrido.

5 - Para efeitos de depreciação ou amortização, consideram-se:

- a) «**Grandes reparações e beneficiações**» as que aumentem o valor ou a duração provável dos elementos a que respeitem;
- b) «**Obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia**» as que, tendo sido realizadas em edifícios e em outras construções de propriedade alheia, e não sendo de manutenção, reparação ou conservação, ainda que de carácter plurianual, não dêem origem a elementos removíveis ou, dando-o, estes percam então a sua função instrumental.

Artigo 6.º

Método das quotas decrescentes

1 - No método das **quotas decrescentes**, a quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º, que ainda não tenham sido depreciados, as taxas referidas no n.º 1 do artigo anterior, corrigidas pelos seguintes coeficientes máximos:

- a) 1,5, quando o período de vida útil do elemento seja inferior a cinco anos;
- b) 2, quando o período de vida útil do elemento seja de cinco ou seis anos;
- c) 2,5, quando o período de vida útil do elemento seja superior a seis anos.

Artigo 7.º

Depreciações e amortizações por duodécimos

1 - No ano da entrada em funcionamento ou utilização dos activos, pode ser praticada a quota anual de depreciação ou amortização em conformidade com o disposto nos artigos anteriores, ou uma quota de depreciação ou amortização, determinada a partir dessa quota anual, correspondente ao número de meses contados desde o mês da entrada em funcionamento ou utilização desses activos.

2 - No caso referido no número anterior, no ano em que se verificar a transmissão, a inutilização ou o termo de vida útil dos mesmos activos nas condições do n.º 2 do artigo 3.º, só são aceites depreciações ou amortizações correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação desses eventos.

Artigo 8.º

Aplicação uniforme dos métodos de depreciação e amortização

Salvo razões devidamente justificadas, para efeitos de cálculo do limite máximo das quotas de depreciação ou amortização que podem ser aceites, em cada período de tributação, deve ser aplicado, em relação a cada elemento do activo, **o mesmo método** de depreciação e amortização desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação ou amortização total, transmissão ou inutilização.

Artigo 9.º

Regime intensivo de utilização dos activos depreciables.

1 - Quando os Activos Fixos Tangíveis estiverem sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal, em consequência de laboração em mais do que um turno, pode ser aceite como gasto do período de tributação:

- a) Se a laboração for em dois turnos, uma quota de depreciação correspondente à que puder ser praticada pelo método que estiver a ser aplicado, acrescida até 25%;
- b) Se a laboração for superior a dois turnos, uma quota de depreciação correspondente à que puder ser praticada pelo método que estiver a ser

aplicado, acrescida até 50%.

2 - No caso do método das quotas decrescentes, o disposto no número anterior não pode ser aplicado relativamente ao primeiro período de depreciação, nem dele pode decorrer, nos períodos seguintes, uma quota de depreciação superior à que puder ser praticada nesse primeiro período.

(...)

4 - O disposto nos números anteriores não é aplicável, em regra, relativamente a:

a) Edifícios e outras construções;

b) Bens que, pela sua natureza ou tendo em conta a actividade económica em que especificamente são utilizados, estão normalmente sujeitos a condições intensivas de exploração.

Artigo 10.º

Depreciações de imóveis

1 - No caso de imóveis, do valor a considerar nos termos do artigo 2.º, para efeitos do cálculo das respectivas quotas de depreciação, é excluído o valor do terreno ou, tratando-se de terrenos de exploração, a parte do respectivo valor não sujeita a depreciação.

2 - De modo a permitir o tratamento referido no número anterior, devem ser evidenciados separadamente, no **processo de documentação fiscal** previsto no artigo 130.º do Código do IRC.

3 - Em relação aos imóveis adquiridos sem indicação expressa do valor do terreno referido na alínea a) do número anterior, o valor a atribuir a este, para efeitos fiscais, é fixado em **25%** do valor global, a menos que o sujeito passivo estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela AT.

Artigo 12.º

Activos revertíveis

1 - Os elementos depreciáveis ou amortizáveis adquiridos ou produzidos por entidades concessionárias e que, nos termos das cláusulas do contrato de concessão, sejam revertíveis no final desta, podem ser depreciados ou

amortizados em função do número de anos que restem do período de concessão, quando aquele for inferior ao seu período mínimo de vida útil.

Artigo 18.º

Quotas mínimas de depreciação ou amortização

1 - As quotas mínimas de depreciação ou amortização que não tiverem sido contabilizadas como gastos do período de tributação a que respeitam, não podem ser deduzidas dos rendimentos de qualquer outro período de tributação.

(...)

3 - O disposto nos números anteriores não é aplicável aos activos não correntes detidos para venda.

Artigo 19.º

Elementos de reduzido valor

1 - Os elementos do activo sujeitos a depreciação, cujos custos unitários de aquisição ou de produção não ultrapassem € 1.000, podem ser totalmente depreciados ou amortizados num só período de tributação, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.

Artigo 20.º

Depreciações e amortizações tributadas

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.

*“O mais difícil não é aderirmos às novas ideias,
mas libertarmo-nos das passadas”.*

(autor desconhecido)

Aumenta a exigência e a complexidade, exige mais conhecimentos técnicos, maior divulgação/detalhes e qualidade de relato financeiro, necessidade de mais informação disponível, muda a forma de pensar e muda o paradigma. Quanto às pessoas têm de ter formação, actualização, as IFRS passam a fazer parte da linguagem do negócio e a consciência das alterações previstas.

São evidentes as carências conceptuais existentes no plano contabilístico português, tanto de âmbito público como empresarial, ao não incluírem um conjunto de conceitos, subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras, que permitam alcançar uma maior coerência na sua aplicação.

Contudo, no âmbito empresarial, essas necessidades conceptuais serão colmatadas, com a aplicação da estrutura conceptual integrada no novo SNC, e já aprovada pela CNC, introduzindo um conjunto de elementos conceptuais, dos quais de destacam: um conjunto amplo de características qualitativas da informação, os conceitos dos elementos das demonstrações financeiras, seus critérios de reconhecimento e mensuração, os conceitos de capital e manutenção do capital, ou ainda os pressupostos subjacentes (no POC classificados como princípios contabilísticos). Conforme verificámos a estrutura conceptual contida no SNC, em vigor, segue o estipulado na estrutura conceptual do IASB (1989), não só nos elementos que apresenta como também no seu conteúdo, sendo também concordante com outros normativos/documentos emanados a nível internacional acerca deste assunto.

Contudo, não é possível a existência de uma estrutura conceptual comum ao sistema de Contabilidade Empresarial e Pública, em virtude das especificidades da Contabilidade Pública e das entidades às quais esta se aplica; nomeadamente, pelo facto das entidades públicas não possuírem por objectivo a obtenção de lucro, ou ainda, de alguns elementos classificados como activos públicos não produzirem rendimentos, influenciando significativamente a definição dos elementos da estrutura conceptual. A solução será criar uma estrutura conceptual para a Contabilidade Pública em Portugal, partindo das existentes no âmbito empresarial, tanto a do SNC como das existentes a nível internacional, e proceder a adaptações e alterações atendendo às especificidades da Contabilidade Pública e também às estruturas conceptuais existentes no âmbito público a nível internacional.

Este trabalho teve por base o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em Portugal que veio colmatar as carências, no âmbito empresarial, ao incluir uma estrutura conceptual para a Contabilidade, baseada na apresentada pelo IASB, devido à crescente necessidade de comparação da informação financeira, impulsionando o desenvolvimento da normalização e harmonização da Contabilidade, tanto no âmbito empresarial como público, a nível internacional.

O objectivo deste estudo consistiu em apresentar e analisar os Activos Fixos Tangíveis seja o seu *reconhecimento, mensuração e divulgação*.

Referências Bibliográficas

Livros e Artigos

- Almeida, R. *et al.* (2009). *O Novo Sistema de Normalização Contabilística – SNC Explicado*. ATF. Edições Técnicas.
- Bandeira, A. M. *et al* (2009), “Os activos fixos tangíveis”, *Jornal de Contabilidade APOTEC*, n.º 390, de Setembro.
- Borges, A.; Rodrigues, A.; Rodrigues, R. (2003), R. (2005), *Elementos de Contabilidade Geral*, Áreas Editoras, 22º Edição.
- Cañibano C. *et al.* (1985). *Naturaleza y filosofía de los principios contables. Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XIV, nº 47, Mayo-Ag. 1985, pp. 293-357.
- Cravo D. *et al.* (2009). *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística*. Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Demo, P. (1996). *Pesquisa e construção de conhecimento*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro. Brasil.
- Franco, P. (2010). *POC versus SNC Explicado*.
- Minayo, M. C. *et al.* (1994). *Pesquisa social: teoria, método e criatividade*. 2.ª ed. Rio de Janeiro. Vozes. Brasil.
- Rodrigues, J. (2009). *Sistema de Normalização Contabilística*. Porto Editora. Porto.
- Rodrigues, J. (2009). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. Porto Editora. Porto.

-
- Rodrigues, J. M. (2010). *SNC Sistema de Normalização Contabilística, Áreas Editora 2.ª Edição*. Porto.
 - Rua, S. C. (2004). *A Estrutura Conceptual da Contabilidade Empresarial e Pública – Panorama Português e Internacional. Dissertação de Mestrado apresentada no âmbito do Mestrado em Ciências Empresariais da Faculdade de Economia do Porto*. Porto
 - Silva, E. L., Menezes, E. M. (2001). *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 3.ª. ed. rev. Florianópolis. Laboratório de Ensino a Distância da UFSC.
 - Tua Pereda, J. (1998). *El derecho Contable: Una realidad de Nuestros Dias*. VII Jornadas de Contabilidade e Auditoria. Vol. I, ISCAC, ISCAL E ISCAP.
 - Tua Pereda, J. (2000). *El Marco Conceptual para la Información Financiera: Analisis y Comentarios*. AECA. Madrid.
 - Wiley, J. e Sons (2004). *Original Pronouncements*. New York.

Legislação e Normas de Contabilidade

- AECA. (1999). *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Madrid.
- ASB. (1999). *Statement of Principles for Financial Reportin*. Londres.
- Aviso n.º 15652/2009 de 9 de Agosto. *Diário da República n.º. 173/2009 - II Série*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.
- CNC: *Directrizes Contabilísticas*. Acedido em 19, Novembro, 2009, em: <http://www.cnc.min-financas.pt>.

-
- Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho. *Diário da República n.º 133/2009 – I Série*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.
 - Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de Julho. *Diário da República n.º 133/2009 – I Série*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.
 - Decreto Regulamentar nº25/2009 de 14 de Setembro. *Diário da República n.º 177/2009 – I Série*. Ministério das Finanças e da Administração Pública.
 - IASB. (2007). *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. London.
 - IASC. (2003). IAS n.º 16. *Property, Plant and Equipment*. Londres.
 - Portaria 1011/2009 de 9 de Setembro. *Diário da República n.º 178/2009 - I Série*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.