



UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

Ana Rita Pereira Gomes

DEPRECIÇÃO DE ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS
PERSPETIVAS CONTABILÍSTICA E FISCAL

**Relatório de Estágio no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças
orientado pela Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge e
apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra**

Outubro de 2020



FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Ana Rita Pereira Gomes

Depreciação de Ativos Fixos Tangíveis

perspetivas contabilística e fiscal

Relatório de Estágio de Mestrado em Contabilidade e Finanças, apresentado à Faculdade de
Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre

Orientador: Prof. Doutora Susana Margarida Faustino Jorge

Coimbra, Outubro, 2020

Dedicatória

A concretização do presente relatório marca o final do meu percurso académico e a entrada numa nova etapa da minha vida, e, portanto, quero agradecer a todas as pessoas que me incentivaram e participaram nesta fase tão importante.

Em primeiro lugar, quero agradecer aos melhores pais do mundo, por me terem dado o incentivo e a possibilidade de prosseguir com os meus estudos, por me apoiarem em todo o meu percurso académico, assim como pela sua compreensão, paciência e carinho.

Também quero agradecer ao meu namorado, pelo incrível percurso académico realizado por ambos, com os seus altos e baixos, mas onde a motivação, persistência e paciência, na realização deste objetivo, existiu sempre, assim como o seu apoio incondicional.

Um grande obrigada à minha tia Madalena, pela constante preocupação e motivação para que eu chegasse ao final deste objetivo, assim como à mãe do meu namorado, Isabel, pelo constante carinho e preocupação, e aos meus avós; estou eternamente agradecida por todo o amor que me deram e continuam a dar.

Também quero agradecer à professora Susana Jorge pela sua exigência, disponibilidade e ajuda prestada, assim como pela sua paciência.

À equipa CGL, tanto à minha supervisora de estágio, a Dra. Paula, pela sua disponibilidade para me ajudar, assim como aos seus colaboradores, por me auxiliarem nesta fase de iniciação no mundo profissional, e pela disponibilidade e paciência que tiveram no meu percurso de estágio.

Por fim, mas não menos importante, também quero agradecer à minha restante família, que me acompanhou ao longo deste percurso, assim como a todos os meus amigos, que estão sempre no meu coração, com um especial obrigada à Sofia, Gabriela e Joana, por fazerem parte da minha vida.

Resumo

A temática escolhida foi a depreciação dos Ativos Fixos Tangíveis através do método fiscal e do método contabilístico, uma vez que nos dias de hoje muitos gabinetes de contabilidade, nem sempre seguem apenas as normas contabilísticas, intercalando determinados aspetos com a lei fiscal, problemática esta, apresentada neste relatório.

Quanto à teoria, tem um foco inicial na comparação de quatro normativos: a NCRF 7, a IAS 16, a AASB 116 e a FRS 102, uma vez que a globalização é cada vez mais saliente de dia para dia e, a harmonização contabilística tem vindo cada vez mais a ser um ponto fulcral no que toca à transparência e divulgação da verdadeira situação da empresa, assim como da comparabilidade dessa informação a uma escala global.

É também analisado o CIRC e o DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro, relativamente às depreciações dos AFT, uma vez que se denota em Portugal, e noutros países da Europa, uma dependência da contabilidade face à fiscalidade, o que de certo modo, torna-se um problema tanto ao nível da informação financeira divulgada, uma vez que é “manipulada” através da lei fiscal, levando a um resultado nas demonstrações financeiras da empresa diferente daquele que seria obtido através de uma perspetiva contabilística, mas também ao nível da harmonização contabilística, uma vez que sendo cada país influenciado pelas suas próprias regras fiscais, leva a que os resultados contabilísticos sejam diferentes de país para país, assim como a sua comparabilidade que se torna de difícil execução, dada a tal influência da fiscalidade sobre a contabilidade.

Estas duas matérias são ambas de extrema importância para a realização do caso prático, no sentido em que há uma comparação das duas perspetivas, através da realização dos diferentes métodos de depreciação aceites pela fiscalidade e pela contabilidade. Verifica-se que muitas vezes as empresas tendem a realizar as depreciações dos seus AFT através da perspetiva fiscal, uma vez que não implica tantos custos administrativos para a empresa, como torna todo o processo de depreciação mais simplificado.

No entanto, também se observa que no decorrer dos anos, e com a adoção do SNC, a fiscalidade se tem vindo a aproximar da contabilidade, onde certas regras que eram mais rígidas, passaram a ser aceites do ponto de vista fiscal, o que levou a que a contabilidade tivesse uma maior liberdade quanto à realização das depreciações dos AFT, assim como do que é aceite fiscalmente ou não. Com esta aproximação, cabe às empresas não deixarem dominar as suas práticas contabilísticas pelos critérios da fiscalidade, na busca de vantagens fiscais que podem não ser assim tão significativas, uma vez que o mais importante é realizar os objetivos da contabilidade, isto é, transmitir uma imagem verdadeira e apropriada da sua situação financeira para os utentes da informação.

Palavras-Chave: depreciações; ativos fixos tangíveis; fiscalidade; contabilidade; dependência parcial.

Abstract

The chosen theme was the depreciation of Property, Plant and Equipment through the tax method and the accounting method, since nowadays many accounting firms do not always follow only the accounting standards, merging certain aspects with the tax law, which is a problematic that is presented in this report.

As for the theory, it has an initial focus on the comparison of four standards: NCRF 7, IAS 16, AASB 116 and FRS 102, since globalization is increasingly prominent from day to day and, accounting harmonization has been becoming a focal point in terms of transparency and disclosure of the company's real situation, as well as in the comparability of that information on a global scale.

CIRC and DR no. 25/2009, 14th September, are also analyzed in relation to the depreciation of the Property, Plant and Equipment, since it is shown in Portugal, and in other European countries, a dependence on accounting in relation to taxation, which in a way, it becomes a problem both in terms of the financial information disclosed, since it is “manipulated” through tax law, leading to a result in the company's financial statements that is different from what would be obtained through an accounting perspective, but also in terms of accounting harmonization, since each country is influenced by its own tax rules, it results in the accounting results being different from country to country, as well as its comparability, which is difficult to execute, given the influence of taxation on accounting.

These two matters are both extremely important for the realization of the practical case, in the sense that there is a comparison of the two perspectives, through the realization of the different depreciation methods accepted by taxation and accounting. It appears that many times companies tend to carry out the depreciation of their Property, Plant and Equipment through the fiscal perspective, since it does not imply so many administrative costs for the company, as it makes the whole process of depreciation more simplified.

However, it is also observed that over the years, and with the adoption of the SNC, taxation has come closer to accounting, where certain rules that were stricter, have become accepted from the tax point of view, which has led the accounting to have greater freedom when it comes to the depreciation of the Property, Plant and Equipment, as well as what is accepted for tax purposes or not. With this approach, it is up to companies not to let their accounting practices dominate by the criteria of taxation, in search of tax advantages that may not be so significant, since the most important thing is to achieve the accounting objectives, that is, transmit a true and appropriate image of the financial situation for users of information.

Keywords: depreciations; property, plant and equipment; taxation; accounting; partial dependency.

Lista de Siglas

AASB – *Australian Accounting Standards Board*

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CTT – Correios, Telégrafos e Telefones

DR – Decreto Regulamentar

EC – Estrutura Conceptual

ERP – *Enterprise Resource Planning*

FRS – *Financial Reporting Standard*

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NIF – Número de Identificação Fiscal

PAA – *Primavera Accounting Automation*

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POPH – Programa Operacional do Potencial Humano

SAFT – *Standard Audit File for Tax Purposes*

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Cronograma das tarefas de estágio: proposta pré-Covid	6
Tabela 2 – Cronograma das tarefas de estágio: pós-Covid	6
Tabela 3 – Diferenças entre a perspetiva fiscal e a perspetiva contabilística.....	66
Tabela 4 – Balanço de ativos da entidade A a 31 de dezembro de 2019.....	70
Tabela 5 – Ativos fixos tangíveis da entidade A sujeitos a depreciação	71
Tabela 6 – Método da linha reta – 2017	72
Tabela 7 – Método da linha reta – 2018	73
Tabela 8 – Método da linha reta – 2019	74
Tabela 9 – Método do saldo decrescente aplicado nos computadores - perspetiva fiscal	74
Tabela 10 – Método do saldo decrescente aplicado no monitor – perspetiva fiscal	75
Tabela 11 – Método do saldo decrescente aplicado nos computadores – perspetiva contabilística.....	76
Tabela 12 – Método do saldo decrescente aplicado no monitor – perspetiva contabilística	76
Tabela 13 – Número de km percorridos durante a vida útil dos ativos	79
Tabela 14 – Método das unidades de produção aplicado aos automóveis	79
Tabela 15 – Resultados antes de impostos resultantes dos diferentes métodos para a entidade A	81
Tabela 16 – Balanço de ativos da entidade B a 31 de dezembro de 2019.....	83
Tabela 17 – Ativos fixos tangíveis da entidade B sujeitos a depreciação	84
Tabela 18 – Depreciação dos ativos através da perspetiva fiscal de duodécimos e da perspetiva contabilística anual para 2017.....	84
Tabela 19 – Depreciação dos ativos através da perspetiva fiscal de duodécimos e da perspetiva contabilística anual para 2018.....	85

Tabela 20 – Depreciação dos ativos através da perspetiva fiscal de duodécimos e da perspetiva contabilística anual para 2019.....	86
Tabela 21 – Resultados antes de impostos obtidos dos diferentes métodos de depreciação para a entidade B.....	87
Tabela 22 – Excedentes de depreciação dos ativos da entidade B.....	88
Tabela 23 – Correções a efetuar relativas às depreciações da remodelação	89
Tabela 24 – Correções a efetuar relativas às depreciações do sofá	90
Tabela 25 – Correções a efetuar relativas às depreciações da carrinha.....	90

Lista de Figuras

Figura 1 – Setores de atividade das entidades da CGL.....	3
Figura 2 – Método da linha reta e despesas de conservação e reparação.....	46
Figura 3 – Método da soma dos dígitos e das quotas decrescentes.....	48

Índice

Dedicatória	ii
Resumo	iii
Abstract	iv
Lista de Siglas	v
Lista de Tabelas	vi
Lista de Figuras.....	viii
Introdução	1
1. O Estágio.....	3
1.1. História e organização da empresa	3
1.2. Tarefas desenvolvidas durante o estágio	4
1.2.1. Plano de estágio	5
1.2.2. A contabilidade e as tarefas desenvolvidas	7
1.3. Balanço crítico.....	16
2. A contabilidade e a fiscalidade dos Ativos Fixos Tangíveis.....	19
2.1. Enquadramento do tema.....	19
2.2. Harmonização contabilística e fiscal.....	21
2.2.1. Harmonização contabilística	21
2.2.2. Harmonização fiscal	24
2.3. Os AFT na NCRF 7: perspetiva comparativa internacional	26
2.3.1. Objetivo, âmbito e definições	27
2.3.2. Reconhecimento e mensuração	31
2.3.3. Depreciações.....	37
2.3.4. Métodos de depreciação	42
2.4. Comparação dos normativos contabilísticos.....	51

2.5. O CIRC e o Decreto Regulamentar n.º 25/2009	52
2.5.1. Elementos depreciables	54
2.5.2. Valorimetria dos elementos depreciables	54
2.5.3. Vida útil	55
2.5.4. Métodos de depreciação	56
2.5.5. Particularidades da depreciação.....	60
2.6. Divergências entre a contabilidade e a fiscalidade	62
3. Caso prático: depreciação de ativos das entidades A e B	68
3.1. Metodologia a utilizar	68
3.2. Depreciações dos ativos da entidade A – Serviços de consultoria.....	69
3.2.1. Método da linha reta	71
3.2.2. Método do saldo decrescente	74
3.2.3. Método das unidades de produção	78
3.2.4. Impactos no resultado líquido da entidade A.....	80
3.2.5. Impactos no Quadro 07 da Declaração Modelo 22	82
3.3. Depreciações dos ativos da entidade B – Serviços de lar.....	83
3.3.1. Depreciações fiscais por duodécimos e depreciações contabilísticas anuais ...	84
3.3.2. Impactos no resultado líquido da entidade B.....	86
3.3.3. Impactos no Quadro 07 da Declaração Modelo 22	88
3.4. Análise crítica	91
Conclusão	94
Bibliografia	97
Cibergrafia	101
Legislação	101

Introdução

No âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, no ingresso ao segundo ano é necessária a escolha entre três modalidades distintas para a conclusão do grau: a realização de um estágio e o correspondente relatório, uma dissertação ou um trabalho de projeto. Decidi optar pelo estágio e relatório, dada a vertente profissional que o mesmo proporciona, uma vez que deste modo foi possível aplicar e consolidar os conhecimentos adquiridos ao longo do meu percurso académico. A realização do estágio foi na empresa CGL – Computadores e Gestão, Lda.

Uma vez que este ano foi diferente dos restantes, devido à grande pandemia que nos dias de hoje enfrentamos, o tempo de permanência física na empresa foi mais reduzido, pelo que este relatório tem uma vertente mais teórica, resumindo o estágio e abordando um tema relevante na contabilidade e fiscalidade, que são as depreciações dos ativos fixos tangíveis.

A escolha deste tema não foi tarefa fácil, uma vez que o objetivo inicial era realizar algum trabalho na empresa, para tentar arranjar algum tema que, de certa forma, se enquadrasse com o trabalho a realizar no estágio, assim como um caso prático que fosse o mais real e aplicável possível. No entanto, dado que o trabalho desenvolvido foi restringido, o tema escolhido não teve por base as tarefas desenvolvidas no estágio. Considerando que o meu estágio ocorreu num escritório de contabilidade, em que a fiscalidade e a contabilidade estão bastante presentes no dia-a-dia de um contabilista, e dada a problemática verificada nos dias de hoje, graças à grande dependência que a contabilidade tem face à fiscalidade, decidi que seria boa ideia me focar nos ativos fixos tangíveis, uma vez que é uma das principais matérias em que se observa bastante bem esta dependência e, como tal, reconheci que seria um tema interessante de abordar, de forma a refletir acerca desta problemática, assim como verificar as vantagens e desvantagens e o impacto nos resultados de uma empresa.

Assim, num primeiro capítulo apresenta-se a empresa na qual o estágio foi realizado, assim como as tarefas que foram desenvolvidas, e a posterior análise crítica onde é possível assinalar a importância da aprendizagem académica nas práticas contabilísticas do dia-a-

dia e na consolidação dos conhecimentos obtidos ao longo do percurso académico, assim como observar o que poderia ter sido mais aprofundado.

No segundo capítulo, numa perspetiva mais teórica, procura-se fazer uma comparação das normas contabilísticas nacional e internacionais relativas aos ativos fixos tangíveis, mais concretamente as NCRF 7, IAS 16, AASB 116 e FRS 102, uma vez que a globalização tem vindo cada vez mais a trazer a necessidade de uma harmonização contabilística internacional. O tema é de grande interesse para a realidade empresarial, uma vez que muitas empresas se regem pelas normas fiscais que, muitas vezes, se sobrepõem às regras contabilísticas, sendo possível que esta sobreposição seja uma das causas da dificuldade da harmonização contabilística.

Ainda neste capítulo, procede-se a uma análise relativa às depreciações dos ativos fixos tangíveis no âmbito da fiscalidade, uma vez que, na temática em apreço, Portugal é um país cuja contabilidade se encontra de certa forma dependente das regras fiscais, o que vai de encontro ao problema anteriormente referido, interferindo assim na harmonização contabilística, assim como na informação financeira das empresas.

No final do capítulo procura-se fazer uma comparação das duas perspetivas – contabilística e fiscal, evidenciando quais as principais diferenças, para se poder prosseguir com a realização do caso prático.

O terceiro capítulo consiste, então, num caso prático, em que se analisam alguns ativos fixos tangíveis de duas entidades clientes da CGL, designadas de entidades A e B, para posteriormente calcular as depreciações através dos métodos contabilísticos e fiscais, para os períodos de 2017, 2018 e 2019, e fazer uma comparação das vantagens de cada um, assim como uma análise do efeito dos diferentes métodos contabilísticos nos resultados das entidades, e ainda, quais as correções fiscais que terão que ser feitas no final do ano, relativamente à Modelo 22.

1. O Estágio

A opção por este estágio curricular deveu-se ao meu interesse em descobrir no que consiste a prática da contabilidade e em começar a desenvolver alguma experiência na área. Como referido, a empresa que me acolheu foi a CGL – Computadores e Gestão, Lda.

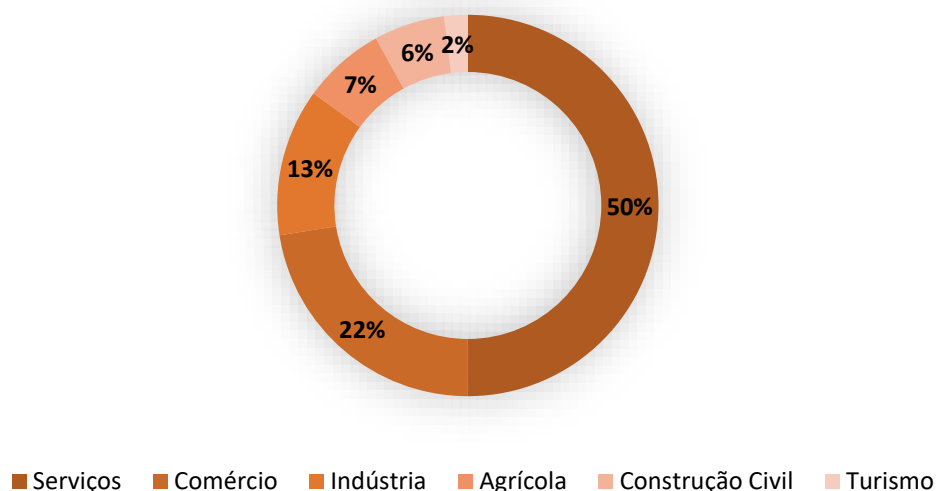
1.1. História e organização da empresa

A CGL – Computadores e Gestão, Lda. (designada seguidamente por CGL), é uma sociedade com sede na Figueira da Foz, fundada em 1983, contando já com 27 anos de atividade. No ano de 2007 a empresa mudou de proprietários e de gerência e, desde então, até aos dias atuais, tem vindo sempre a apostar na qualidade do tratamento das solicitações e necessidades dos seus clientes.

A CGL tem como objetivo a prestação de serviços focados na contabilidade, assentando na sua organização, lançamentos e apuramento de resultados. Esta empresa atualmente presta serviços a cerca de 50 empresas, as quais maioritariamente micro, pequenas e médias empresas, quase todas sedeadas na Região Centro, mais concretamente na zona da Figueira da Foz.

De entre estas empresas, a prestação de serviços é predominante, uma vez que este setor constitui 50% das empresas na CLG. No entanto ainda existem mais 5 setores de atividade entre os clientes da CLG, dos quais representados na Figura 1.

Figura 1 – Setores de atividade das entidades da CGL



Entre os serviços prestados pela CGL estão ainda serviços como o processamento de salários, preparação e pagamento de obrigações contributivas e fiscais, elaboração de candidaturas ao POPH, acompanhamento financeiro das mesmas e consultoria relacionada.

Atualmente, a CGL conta com a gerente e 4 colaboradores permanentes, com as tarefas seguintes:

- a) duas colaboradoras responsáveis pelo arquivo de documentos, classificação, lançamentos, apuramento do IVA, etc., encontrando-se uma na receção, sendo também, responsável pelo atendimento ao público;
- b) outra colaboradora, que é essencialmente responsável pela parte dos recursos humanos, encarregue, portanto, de processar os salários, tratar de assuntos da Segurança Social, entre outros;
- c) e ainda mais um colaborador, chefe do escritório, responsável por supervisionar os outros, tratando também da classificação e lançamento da contabilidade de certas empresas, assim como responsável pela parte mais analítica do estado de cada empresa, através da realização de análises aos balancetes dos clientes, desenvolvimento de balanços e demonstrações dos resultados;

A sócia gerente, por sua vez, é responsável pela gestão da empresa, assim como pela realização de reuniões e conferências com os clientes, de modo a aconselhar e indicar qual a situação do cliente, e o que pode ser feito, de modo a melhorar ou manter.

1.2. Tarefas desenvolvidas durante o estágio

A possibilidade de poder desempenhar um conjunto de tarefas importantes, de modo a ampliar a experiência profissional e a promover o desenvolvimento de competências, é um ponto relevante na escolha da realização de um estágio curricular e, como tal, foi solicitado à entidade de acolhimento, a realização de um plano de estágio, com as tarefas a desenvolver no decorrer do mesmo, de modo a obter uma aprovação por parte da Faculdade, e a garantir que o estagiário beneficiaria da experiência. O plano de estágio inicialmente estabelecido pela CGL foi:

- a) aprendizagem do processo de preparação, organização da documentação contabilística, registo, controlo e arquivo de documentos;

- b) preparação das demonstrações financeiras e da informação contábilística para elaboração de relatórios de gestão e contas;
- c) práticas de controlo contábilístico no apoio a tomada de decisões;
- d) preenchimento e entrega de declarações fiscais; e
- e) tratamento da informação contábilística e financeira para relatórios e análise de gestão e informação sistemática à entidade.

No entanto, dadas as circunstâncias, e a ocorrência da pandemia, o tempo de estágio encurtou consideravelmente, levando a que as tarefas realmente desenvolvidas no decorrer do estágio não cumprissem com todos os objetivos iniciais. Assim, no ponto seguinte é apresentado o cronograma pré-Covid e pós-Covid, comparando o trabalho que seria suposto realizar e aquele que realmente foi realizado no decorrer deste estágio curricular.

1.2.1. Plano de estágio

No âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças, ficou aprovado que o estágio consistiria em 700 horas de permanência na entidade, o qual teve início a 17 de fevereiro de 2020 estando a sua conclusão prevista para 30 de junho de 2020, o equivalente a 18 semanas.

Deste modo, as tarefas a desenvolver no percorrer destas 18 semanas seriam divididas em quinzenas, como o estabelecido no cronograma da Tabela 1.

Tabela 1 – Cronograma das tarefas de estágio: proposta pré-Covid

Atividade/Quinzena	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Aprendizagem do processo de preparação, organização da documentação contabilística, registo, controlo e arquivo.									
Continuação da organização da documentação contabilística, registo, controlo e arquivo.									
Organização da documentação contabilística, registo, controlo e arquivo, de empresas com alguma complexidade.									
Preparação das demonstrações financeiras e da informação contabilística para elaboração de relatórios de gestão e contas.									
Práticas de controlo contabilístico no apoio a tomada de decisões.									
Tratamento da informação contabilística e financeira para relatórios e análise de gestão e informação sistemática à entidade.									

Devido à pandemia Covid-19 o estágio teve de ficar suspenso durante algumas semanas, levando a que o tempo a trabalhar na empresa tenha diminuído significativamente, o que implicou que o desenvolvimento de certas tarefas não tenha sido tão aprofundado e detalhado como era suposto ter acontecido, e que houvesse outras tarefas que nem sequer fossem realizadas. Como tal, foi elaborado o cronograma pós-Covid, presente na Tabela 2.

Tabela 2 – Cronograma das tarefas de estágio: pós-Covid

Atividade/Quinzena	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Aprendizagem do processo de preparação, organização da documentação contabilística, registo, controlo e arquivo.									
Continuação da organização da documentação contabilística, registo, controlo e arquivo.									
Isolamento Covid-19									
Continuação da Organização da documentação contabilística, registo, controlo e arquivo.									
Organização da documentação contabilística, registo, controlo e arquivo, de empresas com alguma complexidade.									
Início da preparação das demonstrações financeiras e da informação contabilística para elaboração de relatórios de gestão e contas.									

De reparar, portanto, que as tarefas que comecei a desenvolver na última quinzena do estágio, foram aquelas que deveria ter desenvolvido na quarta quinzena caso tudo tivesse

corrido como esperado, ficando com uma grande discrepância relativamente àquilo que deveria realmente ter sido executado.

Como tal, e uma vez que muita da experiência que seria suposto ter alcançado, ficou pendente, este relatório terá uma vertente relativamente mais teórica, e não tão focada no estágio em si. No entanto, de modo a compensar a pouca experiência prática obtida, procurou-se analisar um caso prático sobre a temática escolhida para desenvolver teoricamente.

1.2.2. A contabilidade e as tarefas desenvolvidas

Independentemente da empresa e dos seus objetivos, a contabilidade encontra-se sempre presente, uma vez que a mesma tem como principal objetivo segundo a Estrutura conceptual do SNC (2015), proporcionar informação que demonstre a verdadeira situação financeira de uma empresa e dos seus resultados, de forma a ajudar e orientar a empresa e os utilizadores da informação, na tomada de decisão.

Para tal, a contabilidade é composta por um conjunto de processos que são necessários para que seja possibilitada esta ajuda e orientação às empresas nos dias de hoje, passando pela receção, arquivo, classificação e lançamento de documentos, que posteriormente se refletem num conjunto de mapas e relatórios de forma a prestar a informação necessária para a tomada de decisão. Estes procedimentos foram desenvolvidos no decorrer do estágio efetuado.

Como tal, embora este relatório possua uma vertente mais teórica, não deixa de ser necessário fazer uma breve descrição daquilo que foi realizado no decorrer das poucas semanas de estágio. Uma grande parte do trabalho consistiu na aprendizagem do processo de preparação e organização da documentação contabilística, registo, controlo e arquivo, que são descritos seguidamente.

RECEÇÃO E SELEÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO

Em primeiro lugar, é necessário obter os documentos necessários para proceder ao arquivo, classificação e respetivo lançamento, os quais geralmente são entregues por cada cliente no gabinete, por norma mensal ou trimestralmente. Por questões de localização, há clientes que enviam os documentos por correio postal, sendo que por vezes também é possível (mas raro) passar nas instalações de certos clientes. No entanto, regra geral, cabe

aos clientes se dirigirem à CGL até ao dia 10 de cada mês, de modo a entregarem os documentos referentes ao mês anterior.

Cada colaborador tem um pequeno conjunto de clientes a cargo, pelos quais está responsável, não anulando o facto de que os restantes colaboradores também possuam conhecimento sobre esses clientes (todos podem fazer a contabilidade de qualquer cliente); no entanto, deste modo, há um maior conhecimento e foco nas empresas em que cada colaborador trabalha.

Este método utilizado na CGL acaba por ser positivo, uma vez que cada colaborador tem um conhecimento considerável dos seus clientes, dado que acompanham mensalmente cada um deles, acabando por haver uma maior eficiência.

Aquando da chegada de documentos, cada cliente tem uma caixa arquivador com o seu número interno, onde são colocados os seus documentos sem qualquer organização.

Quando se trata de clientes não nacionais, a CGL recebe os documentos via correio postal e regista a data de recebimento nos documentos a lápis, para posteriormente enviar por *email*, para conhecimento dos clientes a receção dos documentos.

Quando chega à hora de seleccionar um cliente para proceder ao lançamento dos documentos é necessário fazer uma análise muito cuidadosa dos mesmos, tendo em atenção os seguintes aspetos:

- a) verificar se, com os documentos, veio o extrato bancário; caso o cliente não tenha enviado o extrato, é necessário contactá-lo a pedir pelo mesmo;
- b) separação dos documentos para processamento contabilístico dos documentos particulares, uma vez que muitas vezes, faturas (como por exemplo, da luz, da água, internet e televisão) pessoais, vêm misturadas com os documentos para a contabilidade;
- c) separar os documentos contabilísticos dos não contabilísticos, mais especificamente certas faturas, como de farmácia e de material escolar dos filhos, dos empresários e gerentes de sociedades, uma vez que documentos como estes são úteis para o preenchimento das declarações de IRS, sendo posteriormente devolvidos aos clientes.

ARQUIVO

Após a seleção dos documentos, é necessário separá-los e arquivá-los nos seus respetivos lugares. Os documentos pessoais, que não pertencem à contabilidade são colocados de parte para entregar de volta ao cliente. As faturas e documentos relativos ao IRS são colocados numa pasta plástica com a etiqueta, neste caso, “IRS 2020” de volta na caixa do cliente em causa. Finalmente, os documentos para a contabilidade são divididos em três tipos de arquivos:

- a) Pasta de documentos oficiais, onde são arquivados documentos relacionados com o pacto social, documentos de início de atividade, Segurança Social, AT, balancetes, comprovativos de IVA, entre outros;
- b) *Dossier* contabilístico, onde, tal como o nome indica, entram todos os documentos destinados a serem colocados nos seus respetivos diários, (diários estes correspondentes aos documentos de Fornecedores, Caixa, Banco, etc.), e que posteriormente são classificados e lançados na contabilidade. Este *dossier* encontra-se separado por meses ou trimestres (dependendo do regime de IVA do cliente) e cada mês/trimestre encontra-se subdividido em diários, em que, cada um tem a sua organização específica;
- c) *Dossier* do processo de fecho de exercício, que inclui todos os documentos que digam respeito ao encerramento do ano, como balancetes, balanço, demonstração dos resultados, relatório de gestão, declaração Modelo 22 do IRC, entre outros.

Há ainda que ter em conta que, antes de colocar os documentos em qualquer que seja o diário, é necessário verificar se os documentos são válidos. Para tal, é necessário confirmar sempre, documento a documento, se está no nome da empresa, se tem o NIF, e ainda, muito importante, é necessário verificar se a data do documento corresponde ao ano e mês que estamos a trabalhar.

Há que ter em consideração que cada cliente tem uma diferente organização contabilística conforme as suas diferentes características, sendo que não são utilizados os mesmos diários para todos, variando as particularidades de cliente para cliente.

Diários da contabilidade organizada

De forma a ser um trabalho mais organizado, separam-se as faturas, de faturas-recibo, de recibos, etc., para depois ser mais fácil arquivar cada documento no seu diário, de acordo com as regras estabelecidas em cada um. Os diários da contabilidade organizada utilizados nos clientes da CGL são:

Diário 1 – Caixa: Geralmente são arquivados neste diário documentos pagos em dinheiro e a pronto pagamento, como faturas-recibo, recibos, etc., como também depósitos e levantamentos. Quanto à sua organização, geralmente os depósitos e levantamentos ficam no final do *dossier*, de seguida as faturas-recibo e os recibos, que são ordenados por data, isto é, a começar com o primeiro dia do mês no fundo do *dossier*, e a acabar no último dia do mês.

Existem ainda clientes em que, como existe um elevado volume de faturas-recibo e recibos pagos a dinheiro, estes documentos entram no diário Caixa por ordem alfabética, isto é, a começar mais no fundo pela letra A, e a terminar na letra Z, não mudando, no entanto, a organização dos depósitos e levantamentos anteriormente referidos.

Diário 2 – Fornecedores: Este diário inclui as faturas dos fornecedores e notas de crédito, geralmente encontrando-se subdivididas em fornecedores, uma vez mais, por ordem alfabética, sendo que cada fornecedor se encontra organizado pela data da fatura.

Caso uma fatura ou nota de crédito seja de um mês anterior, é sempre necessário abrir o programa informático “Primavera”, e verificar se esse documento já foi lançado, uma vez que há a possibilidade de ser uma cópia e o documento pode já ter sido lançado no mês correspondente. Caso não tenha sido lançado, e seja um documento apenas atrasado, então coloca-se um “visto” a lápis perto da data do documento, para sabermos que foi verificado que não foi lançado no seu mês, tendo de o lançar no mês em que estamos a trabalhar.

Caso seja uma mera cópia, que já tenha sido lançada no mês anterior, coloca-se a mesma junto do documento original já previamente lançado. No caso de haver documentos respeitantes ao mês seguinte, os mesmos voltam a ser colocados na caixa do cliente, de modo a serem tratados no seu respetivo mês.

Uma particularidade acerca dos documentos de fornecedores, é que quando estamos a organizar os documentos para arquivar no *dossier*, é necessário verificar se todos são

originais, pois se forem duplicados, têm que se colocar no topo do dossier e comunicar ao cliente que falta o documento original correspondente, para o cliente entregar, e o mesmo ser arquivado de forma a acabar de organizar o *dossier* e proceder ao lançamento.

Diário 3 – Banco: Neste diário constam os pagamentos através de cheques, ou transferências bancárias, assim como pagamentos através do cartão de débito das mais variadas coisas, como pagamento a fornecedores, ao Estado, rendas, contas de água, eletricidade, luz, etc.

O arquivo dos documentos do Banco é baseado no extrato bancário, uma vez que apenas entram neste diário os documentos referentes aos movimentos presentes no extrato bancário. Deste modo, é necessário organizar os documentos uma vez mais por data de movimento, sendo que o correspondente ao movimento mais recente fica no topo, e ir “picando” o extrato do banco e o documento referente ao mesmo valor para arquivar no diário.

Caso haja um valor do Banco cujo documento respetivo não esteja presente, é necessário realizar uma ordem de lançamento para posteriormente poder ser substituída pelo documento em falta, uma vez que todos os itens devem ter um documento de suporte.

Após organizar o diário do Banco, há que proceder à reconciliação bancária, isto se, houver algum documento em atraso, ou algum documento que falte “picar” no Banco, no mês em análise.

Quanto às rendas, também há uma particularidade, uma vez que quando são arquivadas nos respetivos diários, cada cliente tem uma pasta no servidor da empresa, com o seu número interno, onde consta uma folha de Excel para registar as rendas, e a respetiva retenção na fonte. Como tal, sempre que um documento de renda é arquivado, é necessário registar esse valor nessa folha de Excel e no documento em si, registar um “R” para os colaboradores saberem que já foi registado, sendo este, um método de controlo para conferir e preencher a declaração Modelo 10.

Os recibos também têm uma particularidade importante, uma vez que quando é arquivado um recibo, quer no diário Caixa, quer no diário Banco, é necessário verificar no programa informático “Primavera”, se as faturas correspondentes ao recibo já foram todas lançadas. As que já tiverem sido lançadas, são assinaladas com um “visto” a lápis no número da fatura

presente no recibo, e apenas caso todas as faturas desse recibo estejam lançadas, é que se pode proceder ao arquivamento e classificação do recibo para ser lançado. Caso contrário, será necessário contactar o cliente para reaver as faturas em falta.

Diário 4 – Operações Diversas: Após a análise da empresa cliente, verifica-se a necessidade da utilização de cada diário. Este diário de Operações Diversas é utilizado para todos os documentos que não fazem parte dos restantes diários, como por exemplo, faturas de vendas. Nas empresas cujo volume de documentação é mais pequeno, são apenas utilizados os diários de Caixa e de Operações Diversas, em que neste caso, inclui documentos correspondentes a outros diários, (como faturas de fornecedores ou documentos do banco) mas uma vez que são em pequeno volume, entram todos no mesmo diário, neste caso das Operações Diversas.

Diário 5 – Clientes: Neste diário entram as vendas, que geralmente são contabilizadas através da integração automática, sendo integradas através de um dos módulos de *software*, PAA (*Primavera Accounting Automation*) onde a contabilidade das vendas é feita automaticamente e integrada no programa “Primavera” de contabilidade, mais concretamente, no diário de Clientes.

Diário 6 – Salários: Este diário consiste na integração da folha de férias, e geralmente é o diário que fica no topo de cada mês, consistindo na integração e contabilização dos salários, não sendo, desta forma, necessário estar a registar, conta a conta, cada salário, e simplificando assim, o trabalho do contabilista.

Diários da contabilidade não organizada

Para além da contabilidade organizada, que foi o descrito até agora, também procedi à contabilidade de muitos clientes, com contabilidade não organizada e, por sua vez, muito mais simplificada. Há, contudo, que salientar que também existem diários específicos, diferentes dos da contabilidade organizada, em que os mais utilizados são:

Compras de mercadorias: Neste diário, como o nome indica, são colocadas as faturas e notas de crédito relativas a mercadorias compradas na empresa. Muitas das vezes as mercearias têm este diário, uma vez que as compras que fazem são para revenda.

Compras de matérias-primas: O diário em causa é muito utilizado por clientes que precisem de matérias-primas para realizar o seu trabalho e prestar serviços, como por

exemplo, madeira para fazer um armário para venda, pão para fazer uma sandes para venda num café, peças de um carro para montar ou arranjar carros, etc.

Nada impede, no entanto, a utilização dos dois diários, uma vez que uma empresa pode utilizar matérias-primas para posteriormente transformar em algo para venda, como também pode fazer revenda de certos equipamentos. Um bom exemplo é alguém que trabalhe em carpintaria e venda de eletrodomésticos, em que compra a madeira para fazer um armário à medida para uma casa, como compra um fogão para revenda ao cliente, tendo ambas as compras que ser separadas por matérias-primas e mercadorias.

Despesas: Este diário também é bastante utilizado nos clientes com contabilidade não organizada, onde despesas como água, luz, rendas, despesas de limpeza, etc., são colocadas neste diário.

Vendas de mercadorias: Muitas mercearias e empresas que apenas vendam bens utilizam este diário. Tal como o nome indica, aqui são contabilizados os valores de todas as vendas, mensal ou trimestralmente, dependendo do regime de IVA aplicável a cada cliente.

Prestação de serviços: Neste caso, serviços fornecidos pelas empresas, como arranjos, ou lavagem de carros, etc., entram neste diário e são aqui contabilizados.

É ainda importante referir que, na contabilidade não organizada, só importa as vendas para o cálculo do IRS anual. As faturas de compras, despesas, etc., são contabilizadas para apuramento do IVA, no caso de o Empresário em Nome Individual ser sujeito passivo de IVA e para controlo da atividade.

CLASSIFICAÇÃO

Uma vez que, na realização da contabilidade de uma empresa, um dos principais objetivos é transmitir uma imagem verdadeira da situação da mesma, o processo de classificar os documentos (indicando as contas do plano do SNC onde registar a transação neles refletida), torna-se crucial para que seja espelhada a verdadeira situação, sendo uma tarefa de grande responsabilidade.

Após arquivar todos os documentos nos seus diários correspondentes, procede-se à classificação, que é indicada geralmente na parte central, mais à direita do documento, de forma a estar visível ao folhear documento a documento na pasta.

Há que ter em atenção que, para classificar os documentos de uma entidade, é necessário antes de mais, saber o seu regime de IVA, e também é preciso conhecer a sua atividade, uma vez que, por exemplo, o que para uma entidade é mercadoria, pode ser matéria-prima para outra entidade.

LANÇAMENTO

Batista (2014) indica que a fase do lançamento consiste na informatização dos movimentos contabilísticos que foram escritos nos documentos quando classificados. Após a classificação dos documentos é necessária a revisão por um dos colaboradores mais experientes, de forma a obter autorização para proceder ao lançamento dos mesmos. Quando for permitido proceder ao lançamento, é necessário abrir o programa informático “Primavera” no número do cliente com o qual estamos a trabalhar.

Como é natural, é também necessário numerar todos os documentos. No início de cada ano, a numeração reinicia, começando do número 1 e a mesma é contínua ao longo dos meses, e cada diário tem a sua própria numeração.

Esta numeração é colocada no canto superior direito em todos os documentos e é efetuada para o caso de ser necessário consultar algum documento, acabando por tornar o processo mais facilitado. A numeração é feita aos poucos, e não o diário todo de uma vez só, para que caso surja uma dúvida, ou um documento se encontre fora do sítio, seja mais fácil de voltar atrás e retificar os erros observados.

Após o programa estar aberto com o cliente, e a numeração feita, o primeiro passo é selecionar a opção “movimentos” e escolher a data a trabalhar e o diário, neste caso começando geralmente com o diário 1, correspondente à Caixa.

Quando tudo está orientado, é só criar um novo lançamento, cujo número vem de forma sequencial em cada diário, onde a primeira coisa a fazer é escrever o número interno com o tipo de documento, uma vez que ao selecionar o tipo de documento, muitas vezes, já tem as contas a utilizar predefinidas, e caso haja algo diferente, é só mudar a conta que estava predefinida para aquela que queremos utilizar, resultando numa maior rapidez no lançamento.

Logo a seguir à escolha do tipo de documento, é necessário escrever o nome do documento (fatura nº, depósito, recibo nº, etc.), e a data, para posteriormente lançar os valores.

Aquando do lançamento dos valores, é importante, antes de guardar e criar outro, confirmar se os débitos inseridos coincidem com os créditos, de modo a obter um saldo nulo, cumprindo a digrafia.

Quanto ao *software* utilizado, existe uma grande diversidade de módulos no programa informático “Primavera”:

- a) o módulo do *software* da Primavera para fazer os lançamentos da contabilidade;
- b) o módulo Primavera *Enterprise Resource Planning* (ERP), para o lançamento dos comprovativos de IVA, assim como para a criação de um novo exercício, em que é necessário utilizar a função de administrador dentro do Primavera ERP;
- c) o módulo Primavera *Accounting Automation* (PAA) para integrar as vendas;
- d) o módulo Primavera Recursos Humanos para o processamento de salários; e
- e) o módulo Primavera Equipamentos e Ativos para registo e cálculo das depreciações e amortizações do ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis.

Foram ainda utilizados o *Microsoft Word* e *Excel* para diversas tarefas, como registo das rendas mensais de cada cliente, controle das retenções de IRS/IRC, realização dos balanços e das demonstrações dos resultados, conciliações bancárias, etc.

No final do lançamento dos diários do cliente relativos ao mês em trabalho, é sempre necessário verificar, se:

- a) o saldo do extrato do banco se encontra igual ao saldo acumulado do banco no balancete;
- b) os saldos das contas compras, IVA dedutível e gastos se encontram todas a débito; e
- c) os saldos das contas vendas, IVA liquidado e descontos/devoluções se encontram todas a crédito no saldo do balancete.

Estas verificações são feitas para verificar se há algum erro ou irregularidade, e se tal acontecer, é necessário verificar todos os movimentos efetuados com o objetivo de retificar.

Após garantir que está tudo em ordem, ainda é necessário:

- a) imprimir a declaração de IVA, mensal ou trimestralmente, dependendo de empresa para empresa, para a verificação do apuramento do IVA e das bases de incidência, assim como também verificar o SAFT;
- b) imprimir o balancete do razão e o balancete detalhado (sendo o balancete razão um resumo das contas principais do código de contas, enquanto o detalhado, percorre conta a conta, de forma a mostrar os valores de cada uma) para o mês em causa; e
- c) arquivar o comprovativo do IVA e os dois balancetes todos agrafados na pasta oficial.

Após a conclusão de todas estas etapas, desde a receção dos documentos até ao seu lançamento, existe um mapa que na CGL chamam de “Totoloto”, onde é assinalada uma cruz a vermelho no mês/trimestre da empresa que acabou de ser lançada, para todos os colaboradores do escritório saberem o que já está feito, e o que ainda falta fazer.

BALANÇO E DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

De referir ainda, que no final do meu estágio também realizei um pequeno conjunto de balanços e demonstrações dos resultados, embora correspondam a empresas mais simples. Para a elaboração dos mesmos, é necessário o balancete razão e o balancete detalhado que contêm as contas e subcontas com os valores necessários para proceder ao preenchimento dos documentos, mais propriamente, vendas, fornecimentos e serviços externos, gastos com o pessoal, etc., no balanço e na demonstração dos resultados, com o objetivo de começar a ganhar algum entendimento relativamente à avaliação da situação de cada empresa assim como, a desenvolver um sentido mais crítico da minha parte.

1.3. Balanço crítico

A possibilidade de realizar um estágio curricular no último ano do Mestrado em Contabilidade e Finanças é, sem dúvida, uma grande vantagem, uma vez que o ciclo de estudos consegue proporcionar uma experiência profissional, para muitos alunos, a primeira. Esta escolha dá oportunidade ao aluno de optar pelo que pensa ser mais útil e importante para o seguimento da sua carreira profissional, procurando a Faculdade, sempre que possível, oferecer a experiência mais adequada às aspirações de cada aluno, o que é um ponto bastante positivo.

Considero que a decisão de escolha de estágio e relatório, foi a opção mais relevante, tanto ao nível da minha carreira académica como a nível profissional, pois deste modo, para além do contacto com o mercado de trabalho, tive a oportunidade de trabalhar num escritório de contabilidade, e perceber a maioria dos processos envolventes.

Relativamente ao estágio curricular, uma vez que o tempo decorrido de estágio foi inferior ao esperado, existiram certas matérias que não chegaram a ser abordadas. No entanto já foi possível observar e experienciar quais as funções de um contabilista num gabinete de contabilidade, conseguindo deste modo, ajudar a descobrir novas áreas nas quais poderei ter maior ou menor interesse, de modo a, no futuro, conseguir fazer uma escolha mais próxima das áreas de maior proveito para mim.

Este estágio foi essencial no ponto de complementar a aprendizagem já efetuada no meu percurso académico, uma vez que os conceitos e algumas matérias contabilísticas acabaram por ser colocadas em prática. Há ainda que salientar que o ambiente na CGL foi um aspeto crucial para o sucesso deste estágio, através de uma entajuda entre todos os colaboradores, assim como uma grande capacidade de trabalho e organização. Todos os colaboradores se mostraram bastante prestáveis e prontos a ajudar, de modo a que o meu trabalho fosse realizado com o máximo de rigor, e de modo a esclarecer todas as dúvidas apresentadas, assim como foi sempre mostrada grande disponibilidade para me ajudar no necessário, por parte da sócia gerente da CGL, supervisora do estágio.

Quanto aos conhecimentos adquiridos ao longo do meu percurso académico, eu diria que, para as tarefas particulares que desenvolvi, as bases de contabilidade dadas na licenciatura acabaram por ser as mais importantes. Embora tenha sido uma aprendizagem introdutória, aí estiveram as bases que se revelaram importantes para a aplicação posterior.

No mestrado também foram dadas duas cadeiras de contabilidade, cuja função recaiu sobre o aprofundamento de determinados assuntos, o que também acabou por ser algo importante. É também obrigatória uma cadeira de fiscalidade, o que na minha opinião, é uma das cadeiras mais relevantes, e como tal, uma vez que uma grande parte das empresas utiliza por base as regras fiscais, considero que no futuro, se deva dar uma maior ênfase nas matérias fiscais, através da inclusão de pelo menos mais uma cadeira de fiscalidade obrigatória (como por exemplo, Fiscalidade II), de modo a melhor aprender e interiorizar algumas matérias fiscais, de forma a aprofundar os conhecimentos nessa área, que em

muitos dos empregos relacionados com contabilidade, são cada vez mais essenciais, constituindo um requisito fundamental para o exercício da profissão de Contabilista Certificado.

Também tenho a noção de que, dada a duração do Mestrado, é natural que algumas matérias dadas não consigam ser muito aprofundadas, mas ainda assim conseguem-se ter disciplinas mais focadas e concentradas em certas matérias, como por exemplo Controlo de Gestão, Auditoria ou Complementos de Fiscalidade.

Ao longo do decorrer do meu percurso académico, tive contacto com alguns programas informáticos, no que toca maioritariamente à análise estatística e económica. No entanto, no Mestrado em Contabilidade e Finanças, considero que seria importante poder entrar em contacto um ou dois programas utilizados nas empresas para a realização da contabilidade, pois embora o *software* utilizado varie de empresa para empresa, considero que o contacto com apenas um, já seria útil para os alunos, uma vez que ao ingressar num estágio ou num futuro trabalho, existe sempre um programa informático com o qual é necessário lidar e, portanto, as bases já seriam uma grande vantagem.

A minha experiência quanto a este estágio foi positiva, e tenho a certeza que se tivesse tido mais tempo, teria conseguido alcançar todos os objetivos inicialmente estabelecidos, assim como teria ganho mais experiência para solidificar os meus conhecimentos tanto a nível académico, como a nível profissional.

2. A contabilidade e a fiscalidade dos Ativos Fixos Tangíveis

2.1. Enquadramento do tema

O tema escolhido para desenvolver neste relatório foram os ativos fixos tangíveis, focado particularmente nas depreciações, tanto ao nível do normativo contabilístico nacional e internacional, como da fiscalidade, com o objetivo de tentar perceber quais as diferenças, quando aplicados os diferentes métodos e perspetivas.

Em Portugal, existe, nesta temática, uma grande dependência da contabilidade face à fiscalidade, levando a que muitas empresas, senão a maioria, sigam o regime fiscal para no final do ano não terem de proceder a determinadas correções dos valores contabilísticos para apuramento do lucro tributável. A prevalência da perspetiva fiscal pode constituir um problema, impedindo a concretização dos objetivos da contabilidade. Segundo a Estrutura Conceptual (EC) do SNC, a contabilidade visa a preparação das demonstrações financeiras de uma entidade, que por sua vez têm o objetivo de proporcionar informação acerca da sua posição financeira, assim como do seu desempenho e alterações, de forma a essa informação poder ser utilizada por um grande número de utentes na tomada de decisões económicas. Por outro lado, temos o objetivo da fiscalidade que, segundo Rodrigues (2015), é o de calcular o valor dos impostos a pagar e cobrar esse mesmo valor, sempre mantendo os princípios básicos estabelecidos, de forma a satisfazer as necessidades do Estado.

Rodrigues (2018) aponta ainda para o facto de que, a maioria dos utentes da informação financeira em Portugal sai prejudicado, uma vez que existe a cultura de elaborar as contas para a Administração Fiscal e, portanto, aquando da elaboração das demonstrações financeiras, os interesses dos restantes utentes da informação financeira acabam por ser desconsiderados. O mesmo autor afirma ainda que uma grande parte dos contabilistas e gestores em Portugal, principalmente nas pequenas e médias empresas, incorporaram a influência da fiscalidade sobre a contabilidade, sendo esta baseada em critérios fiscais, expondo assim o exemplo das depreciações, em que há uma excessiva ligação entre a fiscalidade e a contabilidade, o que afeta as demonstrações financeiras quando à verdadeira situação da empresa, uma vez que muitas das vezes os critérios da fiscalidade são colocados à frente dos critérios contabilísticos.

Quando nos debruçamos sobre as diferentes normas em estudo, sobre a temática em apreço, mais concretamente as normas de Portugal, Austrália, Reino Unido e a norma internacional do *International Accounting Standards Board* (IAS), uma vez que a realidade dos negócios é a globalização, verificamos a crescente necessidade de alcançar uma harmonização internacional. Constatamos que, nos dias de hoje, a maioria das normas dos diversos países tem por base as IAS e as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), no âmbito de um claro processo de harmonização contabilística à escala global. No entanto, a influência que a fiscalidade tem em muitos países, pode, de certo modo, tornar todo o processo de harmonização mais dificultado.

Tavares (2011) afirma que com a adoção do SNC houve a possibilidade da criação de uma ponte entre a fiscalidade e as IAS/IFRS, permitindo encaixar a contabilidade das mesmas no modelo fiscal da dependência. Deste modo, e observando a grande dependência que a contabilidade tem relativamente às matérias fiscais, é possível que haja demasiada influência e manuseamento das contas na contabilidade para se enquadrarem mais nas regras da fiscalidade, no entanto, este manuseamento, com o criar desta ponte entre a fiscalidade e as IAS/IFRS, pode ser atenuado, uma vez que é possível que tenha acontecido uma aproximação da contabilidade e da fiscalidade.

Rodrigues (2018) afirma a excessiva ligação entre a fiscalidade e a contabilidade, e o seu impacto na qualidade das demonstrações financeiras. É também possível que haja esta ligação a um nível internacional, o que leva a que a harmonização contabilística internacional acabe por estar dependente de ambas. Esta dependência observa-se em diversos países, em que há uma sobreposição da fiscalidade sobre a contabilidade, acabando por relegar para segundo plano os objetivos contabilísticos da informação financeira em prol dos objetivos fiscais. Esta realidade pode ser um problema para os utilizadores da informação financeira, assim como para a harmonização internacional, visto que esta sobreposição leva a que mesmo que haja já alguma harmonização por parte da contabilidade, como as regras fiscais dependem de país para país, se cada um colocar essas regras acima das regras contabilísticas, dificilmente existirá uma harmonização.

Esta controvérsia é também exposta no § 10 do preâmbulo do Código do Imposto sobre Rendimentos Coletivos (CIRC), quando se aborda as relações existentes entre a contabilidade e a fiscalidade, o que não impede que se tente criar uma solução

caracterizada pelo realismo e, como tal, tem sempre havido a preocupação de aproximar a contabilidade com a fiscalidade, o que é bastante importante, uma vez que estas matérias se deveriam complementar.

No âmbito desta temática, o objetivo desta parte do relatório é apresentar os normativos contabilísticos e fiscais relativos às depreciações de AFT, procedendo a uma análise comparativa. Assim, serão considerados quatro normativos contabilísticos dentro da temática dos ativos fixos tangíveis, mais focados nas depreciações, o normativo de Portugal (NCRF 7), Austrália (AASB 116), Reino Unido (FRS 102) e o normativo internacional (IAS 16). Posteriormente são analisadas as normas fiscais relativas às depreciações. Finalmente faz-se uma comparação dos diferentes métodos de depreciação tanto através da perspetiva fiscal como da perspetiva contabilística, procedendo a uma análise comparativa, designadamente sobre os impactos nos resultados e nas correções fiscais a realizar no final de cada exercício dos resultados contabilísticos para os valores tributáveis. A escolha desta temática relativamente às depreciações dos AFT é bastante pertinente, uma vez que os AFT assumem um peso relativo considerável no total do ativo de muitas empresas em Portugal (Costa e Alves, 2013).

2.2. Harmonização contabilística e fiscal

2.2.1. Harmonização contabilística

Cada vez se torna mais notório que a vida e os negócios ocorrem num contexto de globalização, processo que tem vindo a aumentar drasticamente nos últimos anos. Uma vez que tudo se encontra em constante evolução, a contabilidade e todas as orientações que advém da mesma, não são exceção à regra. Como tal, tem surgido, cada vez mais, a necessidade de tornar certos princípios e procedimentos os mais idênticos possíveis e aplicáveis a uma escala global, uma vez que são elementos muito importantes, tanto para assegurar transparência nas demonstrações financeiras das empresas, como também para que os *stakeholders*, assim como empresas de todas as partes do mundo, consigam compreender e comparar a informação financeira que é divulgada a um nível internacional. Mucomo (2016) afirma que a contabilidade desempenha um papel muito importante no que toca à reflexão da verdadeira situação financeira e económica das empresas, uma vez que todos os utentes da informação financeira devem ter um registo dos AFT, dos

investimentos, etc., de modo a saber quais as possibilidades de recuperação ou aumento da rentabilidade do negócio.

Esta aproximação de regras e princípios, faz com que a informação financeira seja preparada através de normas idênticas ou convergentes, para que a base para a tomada de decisão se torne comparável, à escala mundial. Tal só se tem tornado possível graças ao trabalho efetuado pelas diversas partes, e que Ferreira (2013) afirma que principalmente ao nível europeu, a União Europeia e a IASB têm tido uma atuação decisiva neste processo de harmonização contabilística, algo que se tem vindo a tornar cada vez mais saliente nas últimas décadas.

Segundo Almeida et al. (2010), quando nos referimos à contabilidade e relato financeiro, existem dois grandes blocos ou correntes de práticas a nível mundial, cujas características e visões são diferentes, daí a necessidade da existência de uma harmonização contabilística, para colmatar essas diferenças. Os dois grandes blocos são:

1. Bloco Anglo-Saxónico (derivado do direito inglês)
 - a) orientado para a demonstração da imagem verdadeira e apropriada das empresas;
 - b) orientado para o investidor;
 - c) existe muita divulgação;
 - d) existe uma separação das regras contabilísticas e fiscais;
 - e) os *standards* profissionais e a substância sobre a forma são predominantes.
2. Bloco Continental (derivado do direito romano)
 - a) orientado para a forma legal;
 - b) orientado para o credor;
 - c) existe pouca divulgação;
 - d) a fiscalidade encontra-se no domínio das regras contabilísticas;
 - e) as disposições governamentais são predominantes, assim como a forma legal sobre a substância.

Com a adoção do SNC, que é derivado das IFRS, Portugal avançou no processo de harmonização contabilística internacional, afastando-se da corrente Continental e aproximando-se da Anglo-Saxónica.

A harmonização, segundo Rodrigues et al. (2013), é um processo de aproximação das regras contabilísticas, com base em princípios, sendo um processo mais flexível do que a normalização que, por sua vez, consiste na uniformização dessas mesmas regras.

É possível, segundo Almeida et al. (2010), eliminar métodos que não são recomendados, assim como unificar métodos que sejam benéficos, tudo isto, através da harmonização dos diferentes sistemas contabilísticos. Segundo os autores, este processo implica uma reconciliação entre as diferentes perspetivas e práticas contabilísticas, conduzindo eventualmente à uniformidade, assim como à normalização.

Em Portugal, a publicação do Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, aprovou o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e criou a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), modelo nacional de normalização contabilística que vigorou até 21 de dezembro de 2009, podendo assim dizer-se que foi um dos primeiros passos que o nosso país deu para começar o seu processo de harmonização contabilística. No decorrer dos anos, o POC sofreu diversas alterações, com o principal objetivo de ajustar o seu modelo a instrumentos jurídicos comunitários.

Em dois anos distintos, o Conselho das Comunidades Europeias emitiu duas diretivas distintas. A 25 de Julho de 1978, entrou em vigor a Diretiva 78/660/CEE (4ª Diretiva), focada nas contas anuais de certas formas de sociedades. Uns anos mais tarde, a 13 de julho de 1983, a Diretiva 83/349/CEE (7ª Diretiva) entrou em vigor, cujo objetivo era tratar da divulgação da informação sobre a preparação de contas consolidadas.

Com a entrada de Portugal na União Europeia a 1 de janeiro de 1986, o POC teve de ser adaptado de forma a se tornar mais concordante com a 4ª e 7ª Diretivas. Desta forma, surgiu o Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, adaptado da 4ª Diretiva, que teve um grande impacto no POC, levando a diversos ajustamentos e melhorias. Dois anos mais tarde, a 7ª Diretiva foi transposta, criando assim o Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho referente ao tratamento das contas consolidadas.

Apesar da criação das diretivas, o impacto ativo da UE na contabilidade era praticamente inexistente, segundo Rodrigues (2018), isto porque a 4ª Diretiva era demasiado genérica, levando a que a comparabilidade entre Estados-Membros fosse difícil, uma vez que cada um aplicava a Diretiva à sua maneira. Havia também, um desfasamento quanto às

necessidades das entidades, uma vez que assuntos mais complexos, relacionados com a contabilidade e o relato financeiro, não eram tratados em nenhuma das Diretivas.

O confronto destes problemas e o avanço da globalização, levou a que a harmonização contabilística se tornasse cada vez mais importante e, como tal, houve uma certa pressão de alguns políticos e empresas, para que a EU adotasse um papel mais ativo na harmonização contabilística.

Esta necessidade de uma harmonização, assim como de um papel mais ativo por parte da UE, levou a que segundo Rodrigues et al. (2013), em novembro de 1995, a Comissão Europeia apresentasse o documento “Harmonização Contabilística – uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional”, e passado 5 anos, em março de 2000 no Conselho de Lisboa, ficou estabelecida a criação de serviços financeiros plenamente integrados. Através destes impulsos, a União Europeia decidiu adotar as normas internacionais de contabilidade do IASB.

Esta adoção trouxe algumas mudanças e alterações nas Diretivas, no entanto segundo Rodrigues (2018), a com mais relevância foi o Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de julho, através do qual os grupos de empresas cotados passaram a ter que apresentar as suas demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS, a partir de 1 de Janeiro de 2005; no entanto, quanto às restantes entidades, ficou entendido que a adoção das IAS/IFRS seria uma decisão a tomar por cada Estado-Membro.

A harmonização foi, portanto, cada vez mais importante para as empresas, uma vez que havia uma grande necessidade de tornar as demonstrações financeiras cada vez mais comparáveis internacionalmente, contribuindo também para o máximo de transparência nas mesmas. A introdução do POC e as suas alterações que se vieram cada vez mais a aproximar dos normativos internacionais, foram relevantes na aproximação a uma harmonização contabilística, assim como tornou a transição para o SNC relativamente mais simples para Portugal.

2.2.2. Harmonização fiscal

A UE, no que toca a decisões de matéria fiscal, não tem responsabilidades diretas, isto é, relativamente à cobrança de impostos sobre os lucros das empresas e rendimentos

personais, assim como onde são gastas as receitas obtidas, cabe ao governo nacional de cada país decidir.

No entanto, a UE tem um papel fundamental na supervisão de certos aspetos de matéria fiscal, principalmente em políticas europeias que afetem os consumidores e as empresas.

Esta supervisão tem como objetivo:

- a) assegurar que, no mercado único europeu, haja a livre circulação de bens, serviços e capitais;
- b) garantir que não haja vantagens desleais entre empresas concorrentes de diferentes países; e
- c) garantir que não haja discriminação de consumidores, trabalhadores e empresas dos países da UE, quanto aos impostos aplicados.

Internacionalmente, podem-se, ainda, distinguir dois grupos de países, com culturas fiscais distintas, que derivam das suas culturas legais e administrativas – países de direito romano e países de direito comum, que Rodrigues (2018) distingue da seguinte forma:

- a) países como Portugal, França, Alemanha, etc., são na sua grande maioria, financiados por recursos externos, em que as leis aplicáveis são bastante pormenorizadas e que, ainda em alguns casos, a fiscalidade tem uma grande influência sobre a contabilidade, sendo estes países caracterizados pelo direito romano;
- b) por outro lado, o direito comum assenta na independência entre a fiscalidade e a contabilidade, uma vez que independentemente do sistema contabilístico aplicado, as isenções fiscais são sempre obtidas, e para o financiamento das empresas, os recursos próprios têm um papel muito importante; exemplos de países de direito comum, são o Reino Unido e os Estados Unidos da América.

A harmonização fiscal vem, por um lado fazer com que haja uma atenuação de certos princípios e regras que são menos desejados, trazendo também a adoção de outros que sejam mais adequados e benéficos para todos os países. Assim, em países como Portugal, em que ainda há significativa dependência da contabilidade face à fiscalidade, talvez com o desenvolver de uma harmonização fiscal, fosse possível colmatar essa grande dependência, para que as empresas começassem a tratar da informação financeira de

acordo com o seu principal objetivo, o de demonstrar a verdadeira situação da empresa, e não apenas com objetivos cumprir regras fiscais.

Tavares (2011) refere que a implementação das IAS/IFRS contribuíram para a criação de uma nova oportunidade de promover uma tributação direta no seio da UE. Mesmo que a aplicação das IAS/IFRS ainda seja apenas de obrigatoriedade nas empresas cotadas, enquanto a fiscalidade se encontra presente ao nível das contas individuais de todas as empresas, o autor diz que, através da extensão das IAS/IFRS para a legislação interna de cada Estado (como aconteceu com a criação do SNC em Portugal), será possível a médio prazo, regular também as contas individuais de todas as empresas europeias. Esta dependência da contabilidade face à fiscalidade, que se verifica em certos países, segundo Tavares (2011) é a base para a harmonização, porque embora cada Estado utilize as suas regras fiscais, há uma criação de regras e princípios uniformizados relativamente à matéria coletável do imposto assentes numa base contabilística comum na UE.

A divergência entre os sistemas fiscais e contabilísticos europeus é, segundo Ferreira (2013), a razão pela qual existe uma grande necessidade de dar prioridade a uma harmonização fiscal, de modo a que haja uma promoção de um carácter regulador em matéria fiscal, de modo a tornar a UE num espaço cuja economia seja mais dinâmica e competitiva.

Com isto, já existem certas matérias, como o caso da tributação de transações de bens e serviços, que se encontram harmonizadas dentro da UE, por exemplo, o IVA ou os impostos sobre produtos energéticos; no entanto, embora haja um esforço da mesma para colaborar com os seus Estados-Membros de modo a coordenar os impostos e garantir equidade, eficácia e um crescimento favorável, ainda existem alguns entraves, levando a que a UE continue empenhada em garantir uma maior harmonização dos sistemas fiscais nacionais.

2.3. Os AFT na NCRF 7: perspetiva comparativa internacional

Nesta análise comparativa dos normativos, as normas a serem estudadas terão um foco nos ativos fixos tangíveis, sendo comparados quatro normativos:

- a) a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7, norma esta aplicada na maioria das empresas em Portugal;

- b) a norma do *Australian Accounting Standards Board (AASB) 116*, aplicável na Austrália;
- c) a *Financial Reporting Standard (FRS) 102*, norma aplicável no Reino Unido e na República da Irlanda, e dividida em diferentes secções, sendo que a secção 17 corresponde aos ativos fixos tangíveis; esta norma é utilizada nas empresas em que não se apliquem as IAS/IFRS, a FRS 101 ou a FRS 105; e
- d) por fim o normativo que se encontra por base destes três normativos apresentados, as *International Accounting Standards (IAS)*, mais concretamente a IAS 16.

2.3.1. Objetivo, âmbito e definições

Um ativo, segundo o § 49 da EC do SNC, é “um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade, benefícios económicos futuros”.

Por sua vez, definem-se investimentos como “ativos controlados pela entidade com continuidade ou permanência, que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações” (Borges et al., 2010: 694). Os autores ainda referem que existem investimentos de diversas naturezas, dos quais, ativos intangíveis, investimentos financeiros, etc. Os ativos fixos tangíveis também fazem parte deste leque de investimentos.

Quanto à definição de ativos fixos tangíveis, Borges et al. (2010) caracterizam-nos como itens de existência física, cuja utilização seja para fins administrativos, produção ou fornecimentos de bens e serviços numa entidade (afetação às suas atividades normais), no decorrer de um determinado tempo, tempo este superior a um período económico.

Quanto à definição de ativos fixos tangíveis presente nas normas em estudo, mais especificamente no § 6 da NCRF 7, § 6 da IAS 16, § 6 da AASB 116 e no apêndice I da FRS 102, “são itens tangíveis os que:

- a) sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e
- b) se espera que sejam usados durante mais do que um período”.

Os ativos fixos tangíveis, segundo Costa e Alves (2013), representam grande parte dos ativos nas empresas, principalmente nas indústrias, assim como desempenham um papel

muito importante na obtenção dos seus réditos. Os autores ainda esclarecem que não é de estranhar a importância que é dada a esta área, ao nível do controlo interno, principalmente quanto à utilização económica e eficiente dos bens, assim como a sua salvaguarda.

Após este breve enquadramento dos ativos fixos tangíveis, é possível prosseguir para as normas que são objeto de estudo neste trabalho e, por sua vez, proceder à sua comparação. Como tal, as normas começam por descrever o seu objetivo, âmbito e a dar algumas definições essenciais para o entendimento das mesmas, pontos estes descritos nos parágrafos seguintes.

OBJETIVO

O objetivo destas normas, presente no § 1 da IAS 16, § 1 da NCRF 7 e § 1 da AASB 116 é comum, e consiste na prescrição do “tratamento contabilístico para ativos fixos tangíveis, para que os utentes das demonstrações financeiras possam perceber a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus ativos fixos tangíveis, bem como as alterações nesse investimento”. O seu reconhecimento e mensuração, são, portanto, um dos principais aspetos a considerar na contabilização dos ativos fixos tangíveis. Quanto à secção 17 da FRS 102, relativa aos ativos fixos tangíveis, não é descrito o objetivo em si.

ÂMBITO

O âmbito também é semelhante entre as normas, onde a sua aplicação é geral devendo as mesmas, ser aplicadas na contabilização dos ativos fixos tangíveis (§ 2 da NCRF 7, § 2 da IAS 16, § 2 da AASB 116 e o § 17.1 da FRS 102).

No entanto, o § 3 da NCRF 7, § 3 da IAS 16, § 3 da AASB 116 e o § 17.3 da FRS 102, indicam que esta norma/secção não é aplicável aos:

- a) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola (ver NCRF 17, IAS 41, AASB 141 e secção 34 da FRS 102);
- b) direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

O § 17.3 da FRS 102 na sua alínea a) ainda refere que esta secção também não é aplicável aos ativos históricos e culturais¹ (ver secção 34 da FRS 102).

Por sua vez, a alínea b) do § 3 da AASB 116, refere que a norma não é aplicável aos ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola, exceto plantas produtoras (ver AASB 141) e ainda assenta que esta norma se refere a plantas produtoras, mas não se aplica aos produtos das plantas produtoras.

Ainda no § 3 de todas as normas à exceção da FRS 102, ainda existem mais dois tópicos a que a norma não é aplicável dos quais:

- c) ativos fixos tangíveis classificados como detidos para venda (ver NCRF 8, IFRS 5, AASB 5);
- d) ativos relacionados com a exploração e avaliação de recursos minerais (ver NCRF 16, IFRS 6, AASB 6).

No §3 de todas as normas à exceção da FRS 102 é referido que, contudo, a norma se aplica aos ativos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os ativos descritos nas alíneas a), b) e d).

O § 4 da NCRF 7 e o § 4 da IAS 16 ainda referem que outras normas podem exigir um tratamento contabilístico diferente, como é o exemplo das locações.

Quanto às propriedades de investimento, no § 5 da NCRF 7, § 5 da IAS 16, § 5 da AASB 116 e § 17.1 da FRS 102, referem que uma entidade que use o modelo do custo em conformidade com a NCRF 11, IAS 40, AASB 140 e secção 16, respetivamente, deve usar o modelo do custo desta norma, ou seja, aplicar nas propriedade de investimento o usado nos AFT.

DEFINIÇÕES

Mesmo que os conhecimentos em contabilidade não sejam muito aprofundados por parte dos utilizadores da informação financeira, deve haver sempre um certo esclarecimento relativamente aos conceitos mais utilizados em cada norma, de modo a apoiar o entendimento e a análise da informação obtida. Neste sentido, o objetivo deste ponto é o

¹ *Heritage assets*. Estes ativos existem nas entidades do setor público que, no caso do Reino Unido, também podem aplicar a norma contabilística FRS 102.

de expor as definições propostas pelas normas que serão aplicadas posteriormente neste relatório.

Para além da definição de ativo, de investimentos e de ativos fixos tangíveis, existem alguns elementos chave cuja definição é essencial para a interpretação posterior e, portanto, as definições apresentadas seguidamente, são as que encontramos no § 6 da NCRF 7, § 6 da IAS 16, § 6 da AASB 116 e no apêndice I da FRS 102, com pequenas variações entre ambas.

Segundo estas normas, o custo é a “quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse ativo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras normas”. Quanto à FRS 102, a norma não apresenta a definição de custo.

O conceito de depreciação é igual em todas as normas, e consiste na “imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil”.

Por sua vez, todas as normas também concordam que o justo valor “é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas”. No entanto, a NCRF 7, a AASB 116 e a FRS 102 ainda acrescentam que também pode ser a quantia pela qual um passivo é liquidado e a FRS 102 também põe em hipótese de ser a quantia pela qual um instrumento de capital próprio é concedido.

A definição de perda por imparidade descrita em todas as normas é o excedente da quantia escriturada de um ativo (ou de uma unidade geradora de caixa, presente apenas na NCRF 7) em relação à sua quantia recuperável.

Quanto à quantia depreciável, é concordante em todas as normas e consiste no “custo de um ativo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual”.

A quantia escriturada é, por sua vez “a quantia pela qual um ativo é reconhecido no balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes”. A FRS 102 dá uma definição mais simples, em que “é o valor pelo qual um ativo ou passivo é reconhecido no balanço”.

A quantia recuperável é a quantia mais alta entre o justo valor de um ativo (ou unidade geradora de caixa, apenas na NCRF 7 e na FRS 102) menos os custos de alienação, e o seu valor de uso.

O valor específico para a entidade encontra-se explícito em todas as normas à exceção da FRS 102 e “é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um ativo e da sua alienação no final da sua vida útil, ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo”.

Quanto ao valor residual de um ativo, “é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um ativo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o ativo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil” e é concordante em todas as normas.

Por fim, todas as normas dão a definição de vida útil, que é:

- a) “o período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso; ou
- b) o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo”.

A AASB 116 tem ainda uma outra particularidade, uma vez que também dão a definição de planta produtora, em que “é uma planta viva que:

- a) é utilizada na produção ou fornecimento de produtos agrícolas;
- b) se espera que produza por mais de um período; e
- c) tenha uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para vendas de sucata acidentais”.

2.3.2. Reconhecimento e mensuração

Quando referimos o reconhecimento dos ativos fixos tangíveis, ambas as normas contabilísticas em análise, evidenciam que estes devem ser reconhecidos se for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade e se o custo do item puder ser mensurado fiavelmente (§ 7 da NCRF 7, IAS 16, AASB 116 e § 17.4 da FRS 102).

Outras considerações presentes no § 8 da NCRF 7, § 8 da AASB 116 e no § 17.5 da FRS 102, são idênticas, onde itens como, por exemplo, peças sobressalentes e equipamentos de

serviço são reconhecidos de acordo com esta norma/secção quando satisfazem a definição de ativos fixos tangíveis. Caso contrário, são classificados como inventário.

Já o § 8 da IAS 16, explica que estas peças sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente contabilizados como inventário e reconhecidos no resultado como consumo; no entanto, caso seja expectável que a utilização se prolongue por mais de um período, podem ser qualificados como ativo fixo tangível. Assim, a IAS 16 no mesmo §8 ainda refere que também são considerados ativos fixos tangíveis as peças sobressalentes e os equipamentos de manutenção que apenas podem ser utilizados a par do item do ativo fixo tangível a que estão associados.

Ainda no § 10 de todas as normas à exceção da FRS 102, é referido que as entidades devem avaliar todos os custos associados com este tipo de ativos, tanto os iniciais, como também os decorrentes da aquisição ou construção, mas também da sua substituição ou assistência. A AASB 116 ainda salienta que este custo pode incluir gastos relacionados com arrendamentos de ativos que são usados para construir, adicionar, substituir parte ou atender a um item do ativo fixo tangível.

À parte das restantes normas, a NCRF 7 ainda acrescenta no seu § 11 que podem ser considerados no ativo por uma só quantidade e quantia fixa, os itens que sejam renovados frequentemente, representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade e tenham uma vida útil não superior a três anos.

MENSURAÇÃO INICIAL

Quanto à mensuração, todas as normas em estudo se encontram em convergência, referindo que, no reconhecimento de um ativo fixo tangível, este deve ser mensurado pelo seu custo (§ 16 na NCRF 7, § 15 na IAS 16, § 15 na AASB 116 e § 17.9 na FRS 102).

O custo de um ativo fixo tangível, segundo o § 17 na NCRF 7, § 16 na IAS 16, § 16 na AASB 116 e § 17.10 na FRS 102, deve ser composto:

- a) pelo seu preço de compra;
- b) por quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condições de uso;
- c) pela estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauro do local; uma vez existindo a possibilidade de haver determinados

benefícios ao longo da vida útil do bem, assim como gastos no final da sua vida útil, que não corresponderiam aos rendimentos, é necessário incluir este valor no custo de um ativo fixo tangível, embora o mesmo apenas ocorra no final da utilização do bem.; e

- d) na FRS 102, quaisquer custos de empréstimos capitalizados de acordo com o § 25.2 são também considerados parte da composição do custo, e o § 23 da NCRF 7, § 22 da IAS 16 e o § 22 da AASB 116 também indicam que é possível reconhecer o juro como componente da quantia escriturada de um item do AFT, construído pela própria entidade, em que os critérios são estabelecidos pela NCRF 10, IAS 23 e AASB 123, respetivamente, relativas aos custos de empréstimos obtidos.

Ainda nos são dados, em todas as normas, no § 18 da NCRF 7, § 17 da IAS 16 e § 17 da AASB 116, à exceção da FRS 102, exemplos de custos necessários para colocar o ativo em funcionamento, dos quais:

- a) custos de benefícios dos empregados (ver NCRF 28, IAS 19 e AASB 119) que sejam provenientes da construção ou aquisição de um item do ativo fixo tangível;
- b) custos de preparação do local;
- c) custos iniciais de entrega e de manuseamento;
- d) custos de instalação e montagem;
- e) custos para testar o correto funcionamento do ativo, deduzido de quaisquer proveitos líquidos obtidos nesta fase de teste; e
- f) honorários.

Um ponto a ter em conta, ainda relativamente aos custos, presente em todas as normas à exceção da FRS 102, no § 21 da NCRF 7, § 20 da IAS 16 e § 20 da AASB 116, relativamente aos custos, é que a partir do momento que um item do ativo fixo tangível está na localização e condição necessárias para que seja capaz de funcionar da forma pretendida, o reconhecimento dos seus custos na quantia escriturada cessa.

Por fim, é importante referir que todas as normas no § 22 NCRF 7, § 21 da IAS 16, § 21 da AASB 116 e § 17.12 FRS 102, deixam claro que rendimentos ou gastos relacionados com operações ocorridas durante a construção ou desenvolvimento de um item do ativo fixo tangível, que não sejam necessárias para colocar o item na localização e condição necessárias à sua funcionalidade, serão reconhecidas nos resultados.

MENSURAÇÃO SUBSEQUENTE

Os ativos fixos tangíveis, segundo Semedo (2015), são bens que são utilizados durante um determinado período de tempo por uma empresa, não sendo suposto vender ou transformar um bem deste tipo, existindo também, ativos fixos tangíveis de maior valor, sendo que estes têm uma utilidade ainda mais duradoura. O autor considera ainda, que o uso/desgaste, a inflação, a inovação, etc., leva a um problema de mensuração subsequente. Isto porque estas variáveis têm uma grande influência e, por sua vez, poder de alterar o valor do custo de um item do ativo fixo tangível.

Como tal, após a mensuração inicial, temos a mensuração subsequente, que é muito relevante nos ativos fixos tangíveis, exatamente por causa do valor dos mesmos ser algo sempre em constante alteração (valorização/desvalorização).

Desta forma, de acordo com os normativos, as entidades têm a possibilidade de optar por dois modelos diferentes de mensuração dos ativos fixos tangíveis, após o reconhecimento inicial (§ 29 da NCRF 7, § 29 da IAS 16, § 29 da AASB 116 e § 17.15 da FRS 102): o modelo de custo e o modelo de revalorização, que são apresentados nos parágrafos seguintes.

Modelo do custo

No modelo do custo (§ 30 da NCRF 7, § 30 da IAS 16, § 30 da AASB 116 e § 17.15A da FRS 102), após o reconhecimento como ativo, o ativo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

$$\text{Quantia escriturada} = \text{custo} - \text{depreciações acumuladas} - \text{PPI acumuladas} \quad (1)$$

Segundo Rodrigues (2018) o efeito da escolha deste modelo resulta em capitais próprios que são subavaliados e há menos encargos com depreciações, pois o custo de aquisição não se altera ao longo da vida útil do ativo.

Modelo de revalorização

Em alternativa, quando se passa ao modelo de revalorização (§ 31 da NCRF 7, § 31 da IAS 16, § 31 AASB 116 e § 17.15B da FRS 102), é necessário ter em conta que este é apenas possível ser utilizado caso o justo valor possa ser mensurado fiavelmente. Neste modelo, o ativo vai ser escriturado por uma quantia revalorizada, que será o seu justo valor à data da

revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

$$\begin{aligned} \text{Quantia escriturada do ativo} &= \\ &= \text{justo valor} \\ &- \text{depreciações acumuladas subsequentes} \\ &- \text{PPI acumuladas subsequentes} \end{aligned} \quad (2)$$

Ainda nos mesmos parágrafos é mencionado que é importante haver alguma regularidade nas revalorizações efetuadas, de modo a assegurar que os valores do ativo não difiram significativamente dos seus respetivos justos valores.

À exceção da FRS 102, o § 34 das restantes normas assinala que há que ter em conta que se devem efetuar revalorizações numa base regular, de modo a que a quantia escriturada não difira materialmente do justo valor de um ativo revalorizado. Caso tal aconteça, é exigida uma nova revalorização.

A frequência das revalorizações, ainda segundo os mesmos parágrafos, depende das alterações no justo valor de um ativo. Geralmente, os ativos cujas variações no justo valor, são bastante recorrentes, gera a obrigação de uma revalorização anual. No entanto, para os elementos do ativo fixo tangível que tenham alterações insignificantes, é possível recorrer à revalorização apenas a cada três ou cinco anos.

O § 36 da NCRF 7, § 36 da IAS 16, § 36 da AASB 116 e o § 17.15 da FRS 102, ainda refere um aspeto importante, em que se houver a revalorização de um item do ativo fixo tangível, toda a classe do ativo fixo tangível à qual pertença esse ativo, deve ser também revalorizada.

Quando, segundo o § 35 de todas as normas, à exceção da FRS 102, um item do ativo fixo tangível for revalorizado, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização é tratada de uma das seguintes formas:

- a) reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do ativo, de forma a que a quantia escriturada do ativo após a revalorização iguale a quantia revalorizada;
- b) eliminada contra a quantia escriturada bruta do ativo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do ativo, sendo este método, muitas das vezes utilizado em edifícios.

A quantia da depreciação acumulada, proveniente de um destes tratamentos, quer seja reexpressa ou eliminada, entra como um aumento ou diminuição no valor da quantia escriturada, como se encontra explicado nos §§ 39 e 40 da NCRF 7, §§ 39 e 40 da IAS 16, §§ 39 e 40 da AASB 116 e §§ 17.15E e 17.15F da FRS 102, sendo que:

- a) os aumentos do ativo resultantes de uma revalorização, são creditados diretamente no capital próprio como excedentes de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo ativo reconhecido em anos anteriores (§ 39 da NCRF 7, § 39 da IAS 16, § 39 da AASB 116 e §17.15E da FRS 102);
- b) no caso de haver uma diminuição por revalorização do ativo, refere que esta diminuição deve ser reconhecida nos resultados. No entanto, a mesma deve ser debitada no capital próprio até ao montante de crédito nos excedentes de revalorização existentes relativamente a esse ativo (§ 40 da NCRF 7, § 40 da IAS 16, § 40 da AASB 116 e §17.15F da FRS 102).

Ainda é indicado nas normas, à exceção da FRS 102, que quando o ativo for depreciado, vendido ou abatido, o excedente de revalorização deve ser transferido para os resultados transitados, em função da revalorização (§41 da NCRF 7, §41 da IAS 16 e §41 da AASB 116).

Por sua vez, os efeitos dos impostos sobre o rendimento, caso existentes, resultantes da revalorização do ativo fixo tangível, de acordo com o §41 da NCRF 7, §41 da IAS 16 e §41 da AASB 116, são reconhecidos de acordo com a norma de Impostos sobre o Rendimento (NCRF 25, IAS 12 e AASB 112, respetivamente). Quanto à FRS 102, nada é referido quanto a este assunto.

Rodrigues (2018) refere que o efeito resultante da escolha deste modelo de revalorização, é o de existir mais proximidade entre o valor real e o valor dos capitais próprios, no entanto, os encargos com as depreciações também são mais elevados, com consequências diretas nos resultados.

Particularidade dos terrenos e edifícios

É ainda importante realçar o que se encontra exposto tanto no § 32 da NCRF 7, no § 32 da IAS 16, como no § 17.15C da FRS 102, onde se refere que o justo valor de terrenos e edifícios deve ser determinado a partir de provas, com base no mercado, por avaliação que deve ser

efetuada por avaliadores profissionalmente qualificados (na NCRF 7 também têm de ser independentes). O § 32 da AASB 116 assentava no mesmo princípio, no entanto, foi eliminado, o que leva a uma maior flexibilidade por parte da norma australiana.

Do mesmo modo, o § 33 da AASB 116, (cujo assunto incidia no descrito no § 33 da IAS 16) também foi eliminado; no entanto, no que toca às restantes normas, existe alguma divergência neste parágrafo (§ 33 da NCRF 7, § 33 da IAS 16 e § 17.15D da FRS 102), dado que se não houver provas, com base no mercado, do justo valor, devido à natureza especializada do item do ativo fixo tangível ou se o item for raramente vendido, exceto como parte de um negócio em continuação, segundo a NCRF 7 uma entidade não pode utilizar o método de revalorização, enquanto que a IAS 16 e a FRS 102, indicam que, neste caso, o justo valor pode ser estimado usando uma abordagem pelo rendimento ou pelo custo de reposição depreciado. Assim, este ponto representa uma restrição grande na aplicação deste modelo no contexto da NCRF 7 relativamente à IAS 16 e à FRS 102.

2.3.3. Depreciações

Uma vez que quando se adquire um ativo fixo tangível, o “consumo” do bem, regra geral não é efetuado num só período económico, Borges et al. (2010) referem que não é correto imputar o custo total no período em que foi adquirido o bem. Considerando que o bem vai perdendo valor à medida que é utilizado, até alcançar uma utilidade nula, de modo refletir isto na contabilidade recorre-se à depreciação.

Portanto, como já referido anteriormente, pode-se definir o conceito de depreciação como a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil estimada. Borges et al. (2010), por sua vez, dizem que é uma operação contabilística que visa a imputação do custo de utilização dos ativos fixos tangíveis pelos diversos períodos económicos, em simultâneo com a depreciação desses mesmos bens.

Neste capítulo, relativo às depreciações dos ativos fixos tangíveis, as normas consideradas são bastante coerentes, o que simplifica bastante o seu estudo, constatando-se que há uma harmonização da informação contabilística obtida pelos diferentes países, sendo esta uma grande vantagem.

Dado que geralmente estes ativos têm uma vida útil limitada, e que os mesmos devem ser depreciados em função da sua utilização (forma de gerarem os benefícios económicos para

as empresas), para que tal aconteça é necessário ter em conta quatro aspetos fundamentais: a depreciação por componentes, a quantia depreciável, os métodos de depreciação e a vida útil.

DEPRECIÇÃO POR COMPONENTES

Os §§ 43 e 44 das normas em estudo, à exceção da FRS 102, explicam que caso as diferentes partes de um item do ativo fixo tangível tenham um custo individual significativo, relativamente ao custo total do item, então devem ser depreciadas separadamente, dando-se o exemplo da estrutura e dos motores de uma aeronave, onde será apropriado depreciá-los separadamente, em função da vida útil estimada de cada um, sejam eles propriedade da entidade ou sujeitos a locação financeira.

A IAS 16 e a AASB 116 ainda acrescentam no § 44 que, da mesma forma, se uma entidade adquire um ativo fixo tangível sujeito a um arrendamento operacional no qual é locador, pode ser apropriado depreciar separadamente os valores refletidos no custo desse item que são atribuíveis a termos de arrendamento favoráveis ou desfavoráveis em relação aos termos de mercado.

À exceção, uma vez mais, da FRS 102, segundo o § 45 das restantes normas, é permitido depreciar conjuntamente uma parte relevante de um item do ativo fixo tangível que tenha métodos de depreciação e vida útil semelhantes a outra parte significativa do mesmo ativo.

É ainda importante referir que caso a entidade deprecie separadamente algumas partes de um item do ativo fixo tangível, também deve depreciar os itens com valor insignificante separadamente (§§ 46 e 47 da NCRF 7, §§ 46 e 47 da IAS 16 e §§ 46 e 47 AASB 116).

De uma forma mais resumida, o § 17.16 da FRS 102 assinala mais ou menos o referido anteriormente, em que, se os principais componentes de um item do ativo fixo tangível tiverem padrões de consumo de benefícios económicos diferentes e significativos, então uma entidade deve disponibilizar o custo inicial do ativo para os seus componentes principais e depreciar cada um desses componentes separadamente ao longo da sua vida útil. A norma também indica que os outros ativos devem ser depreciados ao longo da sua vida útil como um ativo individual, e ainda existem exceções, onde não existe depreciação de um ativo, uma vez que pode ter uma vida útil ilimitada, como é o caso, por exemplo, dos terrenos.

QUANTIA DEPRECIÁVEL

Quando nos referimos à quantia depreciável de um ativo, há que ter em conta que a mesma deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil (§ 50 da NCRF 7, § 50 da IAS 16, § 50 da AASB 116 e § 17.18 da FRS 102).

No § 48 da NCRF 7, § 48 da IAS 16, § 48 da AASB 116 e no § 17.17 da FRS 102, é dito que os gastos de cada período devem ser reconhecidos nos resultados do exercício, a menos que sejam incluídos na quantia escriturada de outro ativo, o que nos leva ao encontro do que está presente no § 49 de todas as normas, à exceção da FRS 102, em que, caso haja uma absorção dos benefícios económicos futuros de um ativo, na produção de outros ativos, neste caso, o gasto de depreciação constitui parte do custo do outro ativo e está incluído na sua quantia escriturada.

O § 17.19 da FRS 102 começa por nos dizer que fatores como uma mudança no uso de um ativo, a possibilidade de um desgaste inesperado significativo, o avanço tecnológico e mudanças nos preços de mercado, podem ser indicadores de que o valor residual ou a vida útil de um ativo tenham sofrido uma mudança desde a última avaliação.

Como tal, o § 17.19 da FRS 102, ainda refere que se algum dos indicadores acima estiver presente, uma entidade deve rever as suas estimativas, e se as expectativas atuais forem diferentes, alterar o valor residual, o método de depreciação ou a vida útil. As restantes normas (NCRF 7, IAS 16 e AASB 116) no seu § 51 ainda indicam que devem ser revistos, pelos menos no final de cada ano financeiro, o valor residual e a vida útil de um ativo.

Com isto, caso haja alguma divergência entre as expectativas e as estimativas, a(s) mesma(s) serão contabilizada(s) como uma alteração numa estimativa contabilística, de acordo com a norma sobre Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros (NCRF 4, IAS 8, AASB 108 e secção 10 da FRS 102).

Esta especial atenção dada aos itens que compõem a depreciação, acaba por ser bastante relevante, uma vez que, tanto a vida útil como o valor residual influenciam diretamente as depreciações e convém que os seus valores se mantenham atualizados.

A depreciação é reconhecida mesmo se o justo valor do ativo exceder a sua quantia escriturada, desde que o valor residual do ativo não exceda a sua quantia escriturada e a

reparação e manutenção de um ativo não evitam a necessidade de o depreciar (§ 52 da NCRF 7, § 52 da IAS 16 e § 52 da AASB 116). A FRS 102 nada diz quanto a este assunto.

A quantia depreciável, segundo o § 53 de todas as normas à exceção da FRS 102, é determinada após deduzir o valor residual, embora muitas vezes este valor seja insignificante, e se o mesmo exceder a quantia depreciável, o § 54 (de todas as normas, exceto a FRS 102), indica que a depreciação do ativo passa a ser zero. Costa e Alves (2013) ainda referem que, muitas vezes, quantia do valor residual é imaterial, tendendo para zero, levando a que, na prática, geralmente não se considere o valor residual estimado na determinação da quantia depreciável.

A partir do momento em que um ativo se encontre disponível para uso, isto é, que se encontre operacional e disponível para gerar benefícios económicos futuros para a entidade, começa a ser depreciado segundo o § 55 da NCRF 7, § 55 da IAS 16, § 55 da AASB 116 e § 17.20 da FRS 102, e só quando chega ao final da vida útil é que deixa de estar sujeito a depreciações.

Ainda de acordo com os mesmos parágrafos, caso ocorra uma situação em que um ativo se encontre inativo, a sua depreciação continua, uma vez que tal não invalida que o ativo perca valor, e o que pode acontecer, através de certos métodos de depreciação, é que enquanto não haja produção, a depreciação considerada seja zero. Com isto ainda é possível referir que a depreciação de um ativo cessa:

- a) na data em que o ativo seja classificado para venda (segundo o presente ainda no mesmo parágrafo de todas as normas, à exceção da FRS 102); ou
- b) na data em que for desreconhecido (em conformidade com todas as normas).

VIDA ÚTIL

Dado o carácter duradouro dos ativos fixos tangíveis, Borges et al. (2010) referem que geralmente se espera que esses ativos possam ser utilizados durante vários períodos em condições de funcionamento económico; para tal, é determinado um período de tempo, caracterizado por vida útil ou vida económica. Rodrigues (2018:280) no seu apêndice I ainda distingue vida útil, que corresponde “ao período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso, ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo”, de vida económica, que é “o período durante o

qual se espera que um ativo seja economicamente utilizável por um ou mais utentes, ou o número de unidades de produção, ou similares, que se espera que seja obtido a partir do ativo por um ou mais utentes”.

Como já referido anteriormente, segundo as normas em estudo, a vida útil corresponde ao período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso, ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

Borges et al. (2010) também referem que o intervalo de tempo determinado como vida útil de um ativo fixo tangível tem de ter em conta diversas variáveis, como a sua vida física e os valores resultantes de inovações tecnológicas ou obsolescência, razão pela qual, geralmente a vida económica é mais curta do que a vida física.

Os benefícios económicos futuros incorporados num ativo são, de acordo com o § 56 das normas à exceção da FRS 102, consumidos por uma entidade principalmente através do uso que a entidade dá aos ativos. No entanto, existem diversos fatores que dão origem muitas vezes à diminuição dos benefícios económicos que poderiam ter sido obtidos do ativo, daí que, em conformidade com as quatro normas em estudo (§ 56 da NCRF 7, § 56 da IAS 16, § 56 da AASB 116 e § 17.21 da FRS 102) na determinação da sua vida útil, há que ter sempre em consideração:

- a) o uso esperado do ativo;
- b) o desgaste normal e rutura físicos esperados;
- c) a obsolescência técnica ou comercial; e
- d) os limites legais ou semelhantes no uso do ativo.

Na alínea c) ainda deste parágrafo a AASB 116 acrescenta ainda, que as reduções futuras esperadas no preço de venda de um item que foi produzido usando um ativo podem indicar a expectativa de obsolescência técnica ou comercial desse ativo, o que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios económicos futuros incorporados no ativo.

À exceção da FRS 102, de acordo com o § 57 das restantes normas, cada ativo tem uma vida útil definida, que é definida através da utilidade esperada do ativo para a entidade. No entanto a utilidade expectável pode ser inferior à vida económica, dado que pode envolver uma alienação de ativos após um determinado período de tempo.

Há também que ter em conta ainda neste parágrafo que, estimar a vida útil de um ativo é também uma questão de juízo valor, onde é necessário ter em conta a experiência da entidade com ativos semelhantes.

O comum é que um ativo seja usado até ao final da sua vida útil, ou vendido antes do final daquela. Mas também pode acontecer que um ativo não seja alienado e, apesar de totalmente depreciado, se encontre em condições físicas de continuar a funcionar. De acordo com Costa e Alves (2013), tal acontece frequentemente. Muitas vezes isto advém da contabilização das depreciações mais aceleradas do que o verdadeiro desgaste do bem. Os autores ainda indicam que este fenómeno acontece caso não haja o cuidado por parte das empresas de fazer uma nova avaliação da vida útil de cada bem, anualmente.

Ainda os §§ 58 e 59 das normas, excetuando a FRS 102, colocam o seu foco nos terrenos e edifícios onde, segundo o § 58, mesmo que ambos sejam adquiridos em conjunto, devem ser contabilizados separadamente, principalmente dado que as normas consideram, à exceção, por exemplo, das pedreiras e os locais usados como aterros, que os terrenos, ao contrário dos edifícios, têm uma vida útil ilimitada, o que acaba por levar a que apenas os edifícios sejam objeto de depreciação. Caso os mesmos sejam contabilizados conjuntamente, continuam a ser ativos separáveis.

Ainda no § 59 das várias normas, estão explícitas duas formas de haver depreciação do terreno:

- a) caso o custo do terreno inclua gastos com desmantelamento e remoção, enquanto fluam benefícios económicos desse custo, essa parte do terreno deve ser depreciada; e
- b) caso o terreno tenha uma vida útil limitada, deve haver uma depreciação, tendo em conta os benefícios económicos futuros que pode vir a gerar.

2.3.4. Métodos de depreciação

Borges et al. (2010) referem que existem duas causas principais do desgaste e perda de valor de um ativo fixo tangível, que têm grande peso na contabilização das depreciações, das quais:

- a) causas que resultam do decorrer do tempo (e.g., obsolescência) e que são independentes do uso, consistindo num desgaste físico que resulta de fatores estranhos à atividade, limitando assim o tempo de uso do ativo;
- b) causas como o desgaste físico devido ao uso, assim como perdas de substância.

No entanto, os autores ainda referem que causas inesperadas provocadas por acontecimentos extraordinários, ou até negligências, também são uma grande causa de perda de valor, mas como estão associadas a riscos, acabam por cair no âmbito das imparidades e dos seguros.

Quanto aos métodos de depreciação, todas as normas são concordantes. Na NCRF 7, IAS 16 e AASB 116 são encontrados entre os §§ 60 a 62; na FRS 102, encontra-se tudo mais resumido, nos §§ 17.22 e 17.23.

O objetivo destes métodos é refletir, da forma mais realista possível, a contribuição do ativo no processo de geração de réditos. Segundo Toma et al. (2018), o regime de depreciação deve ser lógico e sistemático, uma vez que o método escolhido vai afetar o resultado operacional a curto prazo; no entanto, dado que existem compensações entre os resultados dos primeiros períodos e dos últimos períodos, essa influência no resultado operacional acaba por ser anulada. Esta afirmação não invalida o facto de o método escolhido ter de ser bem pensado, uma vez que o mesmo também depende dos objetivos da empresa, sendo assim uma questão de apreciação, mas também uma questão de qual a melhor decisão para a empresa.

Florin-Constantin e Corina-Maria (2014) também sublinham a importância do método de depreciação escolhido, dada a sua grande influência no resultado. Os autores ainda indicam que a possibilidade de escolha abre um caminho para a contabilidade criativa e, dependendo do resultado que é desejado, têm possibilidade de escolher: caso queiram uma recuperação rápida do valor depreciado do ativo tangível, o melhor seria o método das quotas decrescentes, e caso queiram uma depreciação mais balanceada, com pouca influência no resultado, o método da linha reta.

De forma a imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil existem vários métodos de depreciação que podem ser usados, todos

admitidos nas normas analisadas neste relatório, dos quais se encontram descritos no § 62 da NCRF 7, IAS 16 e AASB 116:

- a) a depreciação pelo método da linha reta (quotas constantes), que resulta num débito constante durante a vida útil do ativo se o seu valor residual não se alterar;
- b) o método do saldo decrescente (quotas degressivas), que resulta num débito decrescente durante a vida útil;
- c) e o método das unidades de produção (desgaste funcional), em que resulta num débito baseado no uso ou produção esperados.

Existem dois tipos de critérios que servem de base para a utilização dos diferentes métodos de depreciação, que Borges et al. (2010) designam como critérios rígidos e elásticos:

- a) os critérios rígidos são caracterizados por ter em conta apenas o fator tempo, e as quotas de depreciação são fixadas assim que se adquire o ativo; o método da linha reta e o método do saldo decrescente são baseados neste tipo de critérios;
- b) os critérios elásticos, por sua vez, vão fixando as quotas de depreciação ao longo dos períodos, isto é, apenas é fixada a quota do período a depreciar, e esta depende de variados fatores, como o grau de utilização, preços de mercado, etc.; um método que se baseia neste tipo de critérios é o método das unidades de produção.

De acordo com as normas contabilísticas analisadas (§ 61 da NCRF 7, § 61 da IAS 16, § 61 da AASB 116 e § 17.23 da FRS 102), é clarificado que o método de depreciação usado deve refletir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos incorporados no ativo sejam consumidos pela entidade; ainda, o método escolhido deve ser aplicado consistentemente de período para período, a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos. Caso tal aconteça, deve ser alterado o método, de forma a refletir o novo modelo, devendo essa modificação ser contabilizada como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a (NCRF 4, IAS 8 e AASB 108 e secção 10, §§ 10.15 a 10.18 da FRS 102).

MÉTODO DA LINHA RETA

Este método consiste num débito constante durante a vida útil do ativo. Costa e Alves (2013) referem que, neste método, a depreciação é uma função do tempo, e não uma função da atividade produtiva desenvolvida.

De acordo com Semedo (2015), este método pressupõe que o desgaste é diretamente proporcional ao tempo de vida útil do bem, uma vez que o valor a depreciar por período, consiste na divisão da quantia depreciável pelo número de anos de vida útil estimada.

Para aplicar o método da linha reta, é necessário saber o custo do item do ativo fixo tangível, a sua vida útil esperada e o seu valor residual estimado (caso seja superior a zero). Com estes elementos consegue-se saber a quantia depreciável, que consiste na diferença entre os custos do elemento do ativo e o valor residual do mesmo. Portanto, a taxa de depreciação é calculada da seguinte forma:

$$\text{Taxa de depreciação anual} = \frac{1}{\text{n}^\circ \text{ de anos de vida útil esperada}} \quad (3)$$

Como no método de linha reta se trata de uma depreciação anual constante, apenas existe um valor a calcular, sendo esse o valor da quota de depreciação a aplicar durante os anos de vida útil do ativo. Para este valor apenas é necessário multiplicar a taxa de depreciação anual pelo custo do equipamento (deduzido do valor residual caso este não seja nulo) para obter o valor da depreciação anual:

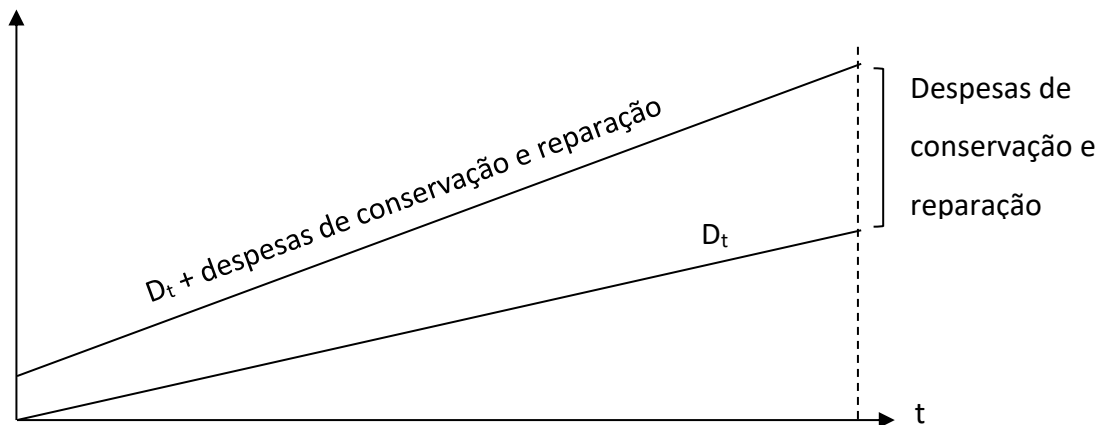
$$\begin{aligned} \text{Quota de depreciação anual} &= \\ &= \text{taxa de depreciação anual} \\ &\times (\text{custo do ativo} - \text{valor residual}) \end{aligned} \quad (4)$$

No último ano, verifica-se que o ativo foi totalmente depreciado, uma vez que o valor depreciável corresponde ao valor da depreciação acumulada, sendo que o valor que restou foi o valor residual, caso este não seja nulo.

Este método é de fácil aplicação, sendo bastante utilizado, mas segundo Costa e Alves (2013), é um método que parte do princípio de que não existem grandes alterações tanto na utilidade económica ao longo da vida útil do bem, como nas variações dos custos de conservação e reparação. No entanto, geralmente na prática não é aquilo que verdadeiramente acontece.

Borges et al. (2010) também salientam que este método de depreciação tem como grande vantagem a sua simplicidade. No entanto, este método também acarreta algumas desvantagens, principalmente quanto às despesas de conservação e reparação, como é possível observar na Figura 3.

Figura 2 – Método da linha reta e despesas de conservação e reparação



Fonte: Borges et al. (2010:701)

Como se pode verificar através da Figura 3 (com D_t para depreciações acumuladas), segundo Borges et al. (2010) as despesas de conservação e reparação, com o decorrer dos anos vão crescendo, uma vez que o ativo fixo tangível vai envelhecendo. Sendo que se trata de um método cuja depreciação anual é constante, a soma das quotas anuais com as despesas de conservação e reparação criam uma maior sobrecarga de custos nos anos finais do ativo fixo tangível.

Borges et al. (2010) ainda referem que, com o envelhecimento do ativo, para além dos custos de conservação no final da sua vida útil serem superiores, também existe a redução do índice de produtividade do mesmo, como por exemplo paragens por avaria ou manutenção. Os autores afirmam ainda que esta imputação de depreciações anuais constantes, com uma menor produção de bens ou serviços, dá uma imagem distorcida nos resultados, uma vez que agrava “artificialmente” o custo unitário dos mesmos.

MÉTODO DO SALDO DECRESCENTE

Existem diversos métodos de depreciação através do saldo decrescente que, segundo Costa e Alves (2013), são também conhecidos como métodos de depreciação acelerada, e dos quais se destacam: o método das quotas decrescentes e o método da soma dos dígitos. Nestes dois métodos, o impacto no valor nas depreciações é muito superior no início da vida útil do ativo, uma vez que estes métodos consistem num débito decrescente ao longo da vida útil de um bem, originando um maior encargo nos primeiros anos.

Martins et al. (2020) ainda acrescentam que os ativos depreciados por este método, têm uma depreciação mais realista, uma vez que a ideia assenta no facto de os ativos sofrerem uma maior desvalorização nos seu primeiros anos de vida. Esta afirmação tem uma lógica por detrás, uma vez que, nos dias de hoje, a rápida evolução e inovação tecnológica traduz esta situação, dado que a partir do momento em que um bem entra no mercado, começa logo a desvalorizar, tornando este método de depreciação mais adequado à realidade de muitos ativos na atualidade, particularmente os que incluem elevada tecnologia.

Toma et al. (2018) explicam que este tipo de depreciação responde melhor ao princípio da prudência no caso do desgaste moral de ativos. Também referem que escolher este método pode ser benéfico para empresas nos seus primeiros anos de vida, como empresas em fase de recuperação, uma vez que, com mais gastos de depreciação, a data de exigência de mais impostos é diferida. No entanto, tal como as normas indicam, assim como os autores, convém rever o método de depreciação a utilizar anualmente, para que, caso seja alterado o padrão de geração dos benefícios económicos do ativo, tentar mudar o método, de modo a refletir um novo ritmo de depreciação.

Método da soma dos dígitos (método de Cole)

De forma a depreciar um ativo através deste método, é inicialmente necessário estimar a vida útil esperada do mesmo, sendo depois necessário calcular a soma dos dígitos dessa vida útil (na fórmula (5) admite-se vida útil de 5 anos) e, de seguida, a taxa de depreciação do exercício, que consiste numa fração, em que o numerador será o número de anos de vida útil remanescente em cada período depreciável e o denominador é a soma dos dígitos correspondentes à vida útil.

$$\text{Soma dos dígitos} = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15 \quad (5)$$

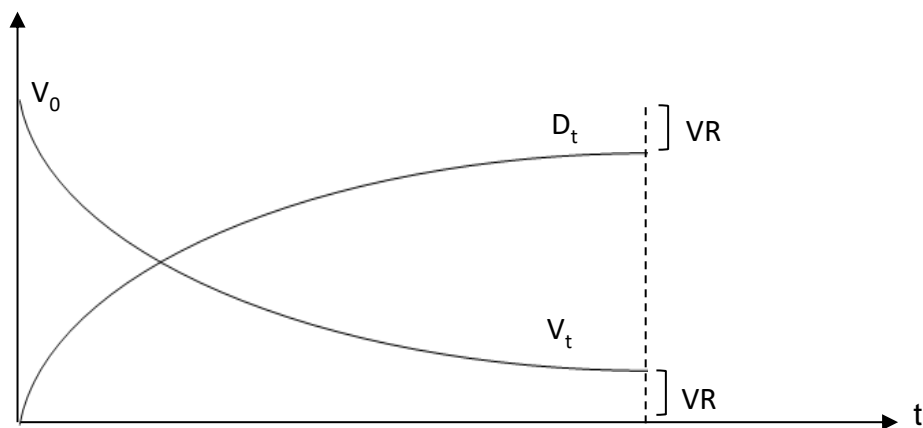
$$\text{Taxa de depreciação anual} = \frac{\text{nº de anos de vida útil remanescente}}{\text{soma dos dígitos}} \quad (6)$$

Por sua vez, para calcular o valor de depreciação anual basta multiplicar a quantia depreciável inicial pela fração que dá a taxa.

$$\begin{aligned} \text{Quota de depreciação anual} &= \\ &= \text{taxa de depreciação anual} \\ &\times (\text{custo do ativo} - \text{valor residual}) \end{aligned} \quad (7)$$

Neste método de depreciação, o valor das depreciações começa com uma quota superior, e ao longo dos anos torna-se cada vez menor, até o ativo se encontrar totalmente depreciado. No caso de o valor residual ser nulo, a quantia escriturada no final do último ano também será zero. Ao aplicar este método é possível verificar a progressão das quotas com o decorrer do tempo através da Figura 3 (com V_0 para valor inicial, D_t para depreciações acumuladas, V_t para valor depreciável e VR para valor residual) representada abaixo.

Figura 3 – Método da soma dos dígitos e das quotas decrescentes



Fonte: Borges et al. (2010:705)

Neste caso, Borges et al. (2010) referem que uma grande vantagem da aplicação deste método, ao contrário do método da linha reta, consiste no facto das quotas de depreciação nos primeiros anos serem mais elevadas, decrescendo ao longo dos anos, chegando, deste modo, a um equilíbrio dos gastos durante a vida útil do bem, uma vez que as despesas de conservação e reparação serão crescentes ao longo da vida útil.

Os autores ainda referem uma outra vantagem relativamente ao método em estudo: como a produtividade de um ativo nos seus primeiros anos de vida útil é superior, é possível estabelecer um equilíbrio entre essa produtividade e os gastos dos bens e serviços produzidos. Para além disso, é possível diferir o pagamento de impostos para os períodos subsequentes, sendo esta, uma forma de financiamento para as empresas, sem qualquer tipo de encargo, isto porque como as depreciações nos primeiros exercícios são superiores, os lucros têm a tendência a ser mais afetados por gastos nos primeiros exercícios e menos nos últimos.

A desvantagem apontada pelos autores para este método é a sua complexidade, uma vez que, em geral, as empresas têm um grande número de ativos fixos tangíveis; estar a realizar este tipo de cálculos para cada um deles seria uma grande perda de tempo, e apenas seria praticável com alguma tecnologia que pudesse facilitar o trabalho exigido por este método.

Método das quotas decrescentes

Este método consiste na aplicação de uma taxa constante ao longo da vida útil do ativo, sobre a quantia escriturada no final de cada ano, isto é, sobre a diferença entre a quantia depreciável e a depreciação acumulada no início de cada ano. Do mesmo modo que o método da soma dos dígitos, este método consiste na depreciação de uma quota inicial superior, que decresce ao longo da vida útil do ativo. No entanto, neste método, sobra sempre um valor residual no último ano, que geralmente é depreciado no seu total, uma vez que as quotas decrescentes tendem para infinito, nunca alcançando o valor zero. A curva de depreciações é idêntica ao método da soma dos dígitos, presente na Figura 3 acima apresentada, assim como as vantagens e desvantagens adjacentes ao método, uma vez que o conceito é praticamente o mesmo. No entanto, é apontado mais um inconveniente por Borges et al. (2010), relativamente a este método, uma vez que o valor a depreciar nunca será nulo, ao contrário do observado no método dos dígitos. Os autores indicam ainda que, para facilitar este problema, no último ano de vida útil, deve ser considerada como quota de depreciação o valor em falta a depreciar, e não o valor da quota resultante da aplicação da taxa.

No entanto, essa situação na prática, torna-se inconveniente, uma vez que, como tem sido frisado, os custos de conservação e reparação têm a tendência de crescer com o decorrer dos anos, sendo que no último ano de depreciação de um ativo, terão possivelmente um valor mais elevado, o que não é muito favorável uma vez que a quota de depreciação nesse ano também será superior, dado que não consiste no valor da quota calculado pela taxa, mas no valor que falta depreciar, que geralmente é mais elevado.

MÉTODO DAS UNIDADES DE PRODUÇÃO

Este método resulta numa depreciação baseada na produção esperada (ou unidade similar) e no uso efetivo estimado para o bem. Como tal, Costa e Alves (2013) afirmam que este método, ao contrário do que se verifica no método da linha reta, é uma função do

uso/produtividade e não do tempo. Martins et al. (2020) ainda acrescentam que os critérios deste método são muito variados, e que os gastos apenas são conhecidos e imputados aquando da utilização real do ativo, que pode ser diferente de período para período, por isso é considerado por Borges et al. (2010) um critério elástico.

Semedo (2015) refere comparativamente aos outros métodos, o método das unidades de produção é aquele que requer uma constante revisão das unidades de produção estimadas, uma vez que para além das mesmas, também é necessária a revisão constante da estimativa de vida útil o que leva a que seja mais pertinente o número de revisões neste método, comparativamente aos restantes.

Para a utilização deste método é então necessário fazer uma estimativa das unidades totais que se espera que o ativo produza na sua vida útil (horas/máquina, quilómetros, nº de peças produzidas, etc.). Após essa estimativa, é calculado o gasto de depreciação por unidade de produção; por exemplo, se for um carro, calcula-se o gasto por cada quilómetro percorrido, ao fazer o quociente do custo do ativo (subtraído o valor residual no caso de não ser nulo), pelas unidades totais de produção estimadas:

$$\text{Gasto por unidade produzida} = \frac{\text{custo do ativo} - \text{valor residual}}{\text{n}^\circ \text{ total de unidades produzidas estimadas}} \quad (8)$$

Após obter o valor do gasto por unidade produzida, a quota de depreciação anual é calculada através da multiplicação do gasto por unidade produzida, pelas unidades realmente produzidas no exercício em causa:

$$\begin{aligned} \text{Quota de depreciação anual} &= \\ &= \text{gasto por unidade produzida} \\ &\quad \times \text{unidades produzidas no exercício} \end{aligned} \quad (9)$$

Neste caso, Borges et al. (2010) aponta que o nível de utilização, isto é, o desgaste físico do bem, é bastante próximo ao gasto de depreciação anual a contabilizar, tornando-se essa a principal vantagem deste método. No entanto, os autores também referem duas desvantagens, sendo uma delas o facto de as quotas de depreciação serem calculadas através do valor que é estimado para a atividade prevista do ativo fixo tangível, o que nunca é muito certo por uma diversidade de razões. Um outro problema observado é que, uma vez que não haja atividade do ativo fixo tangível durante um período, também não haverá

depreciação; no entanto, embora não haja desgaste físico e depreciação associada, há depreciação provocada pelo tempo, e esta desvalorização acaba por não ser contabilizada.

Rodrigues (2018) explica que, numa ótica económica, este método é o mais adequado, uma vez que a correlação é mais precisa entre o rédito obtido pela utilização do ativo e os gastos de depreciação aquando da utilização do mesmo. O autor afirma ainda que se deve utilizar este método sempre que o for permitido, e apenas caso não seja possível, é que aconselha a utilizar o método das quotas constantes.

2.4. Comparação dos normativos contabilísticos

Como se pode verificar através desta análise, e tal como seria de esperar, os normativos não apresentam grandes diferenças entre eles. Notam-se apenas ligeiras modificações de umas para as outras; no entanto, nada que seja significativo ou que conduza a resultados da sua aplicação que sejam muito diferentes de norma para norma. Assim, observa-se a existência de uma harmonização entre os normativos apresentados, dado que a informação proposta pelos mesmos, apoia-se em objetivos idênticos, e por qualquer que seja o normativo que uma empresa se siga, os resultados financeiros a apresentar aos utentes da informação financeira, serão praticamente idênticos, no que toca aos ativos fixos tangíveis. Este resultado já seria de esperar, uma vez que os normativos dos três diferentes países têm todos por base a IAS/IFRS, o que por sua vez garante que não haja grande discrepância.

Porém, é possível observar na norma australiana, que existem alguns parágrafos extra quanto às plantas produtoras, assim como parágrafos direcionados a empresas sem fins lucrativos, no entanto, estes não substituem nenhuma informação, sendo apenas um acrescento na norma. Quanto à norma do Reino Unido, é a que se denota uma maior divergência, mas nada incompatível com as outras em termos de conteúdo, sendo que é apenas uma norma mais resumida do que as restantes, cuja substância não difere em grande nível dos restantes normativos. Estes dois normativos apresentam, portanto, uma maior divergência apenas nos pontos apresentados acima; tirando esses pormenores, acabam por ser bastante idênticas aos normativos, internacional e português.

Pode-se observar, pelo menos através destes quatro normativos, que é possível uma harmonização contabilística internacional. No entanto, como já referido anteriormente,

existe a problemática da fiscalidade interferir bastante nos procedimentos contabilísticos, podendo, de certa forma, afetar esta harmonização, dado que cada país tem as suas regras fiscais. Deste modo, o próximo ponto consiste numa análise das normas fiscais relativamente aos ativos fixos tangíveis, para posteriormente concluir se existem diferenças ou não entre as perspetivas contabilísticas e fiscais.

2.5. O CIRC e o Decreto Regulamentar n.º 25/2009

O grau de subjetividade das matérias das depreciações a nível contabilístico, segundo Martins et al. (2020), independentemente de critérios como a utilidade, consistência e periodização económica, leva a muitas indeterminações e incertezas. Consequentemente, os autores afirmam que estes pormenores conduzem os preparadores da informação financeira a seguir as regras da fiscalidade no cálculo e contabilização das depreciações, por serem mais objetivas.

Atualmente, e como já observado aquando da discussão da harmonização fiscal, Portugal encontra-se no leque de países de direito romano, sendo a contabilidade caracterizada por ter uma dependência parcial face à fiscalidade. Existem, no entanto, como também referido, os países de direito comum, onde a contabilidade é independente da fiscalidade. Neste sentido, no que respeita à relação entre a contabilidade e a fiscalidade, Mastellone (2011) *apud* Videira (2013) distingue três modelos diferentes:

- a) o modelo “*single track*”, em que se aplica integralmente o princípio da dependência, embora haja alguma incerteza por parte dos contribuintes dada a grande arbitrariedade que as autoridades fiscais têm sobre as opções contabilísticas;
- b) o modelo “*double track*”, havendo desta forma uma separação bastante rigorosa entre a contabilidade e a fiscalidade, em que para a determinação de lucro tributável, existe todo um normativo autónomo e abrangente;
- c) o modelo de dependência parcial, onde se aplica parte do princípio do modelo de dependência, e que a determinação do lucro tributável parte do resultado que é determinado pelas regras contabilísticas, mas que posteriormente é corrigido através de acréscimos e deduções, presentes na lei fiscal.

Portugal, por sua vez, adota o modelo de dependência parcial, com uma agravante, visto que muitas vezes não são sequer adotadas as regras contabilísticas, sendo

automaticamente utilizadas as regras fiscais, o que de certa forma, não é o objetivo. Como tal, e após a análise da normativa contabilística dos ativos fixos tangíveis e dos seus diferentes métodos de depreciação, é então necessário incluir também a perspetiva fiscal neste relatório, uma vez que a fiscalidade tem bastante influência no cálculo das depreciações, assim como no resultado de uma grande parte das empresas em Portugal.

Antes de existir o Decreto Regulamentar (DR) n.º 25/2009, de 14 de setembro, para as depreciações e amortizações dos ativos as empresas regiam-se através do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro, que posteriormente foi revogado pelo de 2009, que se encontra em vigor até aos dias de hoje e cuja principal diferença, segundo Martins et al. (2020) consiste na adoção da terminologia contabilística do SNC.

Martins et al. (2020) falam ainda de uma outra mudança – este novo regime trouxe a possibilidade de exercer uma perspetiva acumulada no que toca à dedutibilidade das depreciações, no ponto em que os gastos podem ser deduzidos em exercícios posteriores, caso haja um exceder da quota máxima aceite fiscalmente, e claro, respeitando sempre o tempo de vida útil fiscal. Esta mudança, é relevante, uma vez que vem aproximar a fiscalidade dos critérios contabilísticos, e acaba por dar uma maior liberdade na aplicação dos mesmos.

Esta mudança acaba por ser mais vantajosa ao nível da informação financeira que é transmitida pela empresa e da transparência, uma vez que, como referem Martins et al. (2020), não tinha lógica as estimativas contabilísticas serem afetadas quanto ao seu reconhecimento, apenas para não “desperdiçar” o efeito fiscal dos gastos relativos às depreciações.

No entanto, existem diversas regras na lei fiscal que são bastante distintas da contabilidade, e o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho refere que existem interesses e perspetivas próprias da fiscalidade que são para preservar, e como tal, continua a haver uma separação a certos níveis da contabilidade e fiscalidade, mantendo-se as características essenciais do regime das depreciações, as quais serão abordadas de seguida.

O tratamento fiscal das depreciações da AFT encontra-se estabelecido nos artigos 29.º a 34.º do CIRC e no DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, que serão ambos analisados neste ponto.

O n.º 1 do artigo 23.º do CIRC refere que, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, e a alínea g) do n.º 2 desse mesmo artigo indica que as depreciações se encontram abrangidas pelo número anterior, sendo assim, consideradas gastos.

2.5.1. Elementos depreciables

O artigo 29.º n.º 1 do CIRC, indica então, que são aceites como gastos, as depreciações de elementos de ativos sujeitos a depreciação, tais como os ativos fixos tangíveis, que por sua vez, segundo o n.º 2 do mesmo artigo, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo. Tal remete para o que se encontra presente no n.º 1 do artigo 1.º do DR n.º 25/2009 que descreve o mesmo.

Borges et al. (2010) chamam à atenção para o facto de este artigo apenas aceitar depreciações que sejam decorrentes do uso ou envelhecimento do bem. Com isto, outros fatores como diferenças no valor de mercado, etc., não são aceites como gastos de depreciações, enquadrando-se, na verdade, no conceito de perdas por imparidade.

No mesmo sentido, o n.º 3 do artigo 29.º do CIRC assinala que meras flutuações que afetem os valores patrimoniais não são relevantes para a qualificação dos respetivos elementos como sujeitos de depreciação; o n.º 4 do mesmo artigo refere que os elementos do ativo só se consideram sujeitos a depreciação após entrarem em funcionamento ou utilização. Este n.º 4 vai de encontro à alínea a) do n.º 2 do artigo 1.º do DR n.º 25/2009 e, segundo o estabelecido no n.º 3 do artigo 1.º do mesmo diploma, as depreciações só são aceites para efeitos fiscais quando contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação, ou em períodos de tributação anteriores.

2.5.2. Valorimetria dos elementos depreciables

Tal como na contabilidade, também na fiscalidade é necessário atribuir um valor ao elemento do ativo em apreço. Como tal, segundo a fiscalidade, a valorimetria dos elementos do ativo, no n.º 1 do artigo 2.º do DR n.º 25/2009 deve ser efetuada através:

- a) do custo de aquisição ou de produção (incluído ainda no custo o IVA que não for dedutível, bem como os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição ou produção, na medida em que respeitem ao período anterior à sua entrada em funcionamento ou utilização, desde que este seja superior a um ano);
- b) do valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;
- c) do valor de mercado, à data da abertura de escrita, isto quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção; este valor, quando excedido, para efeitos fiscais, poderá ser objeto de correção.

Há que ter ainda em conta que, segundo o n.º 2 deste artigo, o custo de aquisição de um elemento do ativo é o respetivo preço de compra, acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua entrada em funcionamento ou utilização.

Por sua vez, o custo de produção, de acordo com o n.º 3 do mesmo artigo, consiste no custo de aquisição das matérias-primas e de consumo e da mão-de-obra direta, adicionado de outros custos diretamente imputáveis ao produto considerado, assim como a parte dos custos indiretos respeitantes ao período de construção ou produção que, de acordo com o sistema de custeio utilizado, lhe seja atribuível.

2.5.3. Vida útil

O conceito de vida útil, para efeitos fiscais, encontra-se presente no artigo 3.º do DR n.º 25/2009, e consiste no período em que um elemento do ativo se deprecia totalmente no seu valor, excluído, quando for o caso, do respetivo valor residual.

Considera-se, portanto, segundo o n.º 2 do mesmo artigo, que a vida útil de um elemento do ativo se situa entre um período mínimo e um período máximo de vida útil, isto tendo em conta que o período mínimo de vida útil é baseado em taxas específicas e taxas genéricas, estipuladas pelo DR n.º 25/2009 e presentes nas Tabelas I e II a ele anexas, respetivamente, e o período máximo de vida útil corresponde a metade da quota calculada através dessas taxas. Caso seja excedido esse período máximo de vida útil, ou seja, depreciando-se abaixo da quota mínima, o n.º 5 indica que as depreciações praticadas para além desse período já não são aceites como gastos para efeitos fiscais.

Há ainda que ter em conta que este método de cálculo da vida útil é aplicável a ativos novos. No entanto, o n.º 2 do artigo 5.º do DR n.º 25/2009 e o n.º 6 do artigo 31.º do CIRC referem que a vida útil de certos elementos do ativo, pode ser calculada de acordo com o período de vida útil esperado. Tal acontece para ativos como sejam:

- a) bens adquiridos em estado de uso;
- b) componentes;
- c) bens avaliados para efeitos de abertura de escrita;
- d) grandes reparações e beneficiações; e
- e) obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia.

2.5.4. Métodos de depreciação

É possível verificar que a fronteira existente entre o regime contabilístico e o regime fiscal é ténue quando abordamos os métodos de depreciação admitidos na fiscalidade. No que respeita à legislação fiscal, as regras indicam que existem dois métodos de depreciação possíveis: o método das quotas constantes estabelecido no artigo 5.º, e o método das quotas decrescentes, estabelecido no artigo 6.º, ambos do DR n.º 25/2009.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 30.º do CIRC e no n.º 1 do artigo 4.º do DR n.º 25/2009, o método das quotas constantes, para efeitos de IRC, é o método-regra utilizado para o cálculo das depreciações; o CIRC ainda acrescenta que o mesmo é aplicado atendendo ao período de vida útil do ativo.

No entanto, no n.º 2 de ambos artigos dos referidos diplomas, é assente que poderá ser utilizado um método alternativo, designado por método das quotas decrescentes, aplicável aos ativos fixos tangíveis novos, adquiridos a terceiros ou construídos ou produzidos pela própria empresa, e que não sejam:

- a) adquiridos em estado de uso;
- b) edifícios;
- c) viaturas ligeiras de passageiros e mistas; exceto se se destinarem ao aluguer no exercício de atividade normal do sujeito passivo ou ainda se forem afetas à exploração de serviço público; e
- d) mobiliário e equipamentos sociais.

É também possível aplicar métodos de depreciação diferentes dos indicados anteriormente, segundo o n.º 3 de ambos os artigos; no entanto, caso sejam aplicados diferentes métodos de que resultem quotas de depreciação superiores às estabelecidas no DR n.º 25/2009, tem que ser mediante o reconhecimento prévio da Autoridade Tributária e Aduaneira e quando a natureza do deprecimento ou a atividade económica do sujeito passivo o justifique.

Algo ainda a referir, antes de passar para o próximo ponto, prende-se com a mudança de método de depreciação. Segundo o disposto no n.º 3 do artigo 30.º do CIRC e o n.º 3 do artigo 4.º do DR n.º 25/2009, a mudança de método de depreciação que tenha em resultado quotas superiores às máximas, no método das quotas constantes e no método das quotas decrescentes, depende de uma autorização prévia da AT.

MÉTODO DAS QUOTAS CONSTANTES

A depreciação por quotas constantes encontra-se estabelecida no artigo 5.º do DR n.º 25/2009 e no artigo 31.º n.º 1 do CIRC, e consiste num débito constante durante a vida útil do ativo, correspondendo este, ao método da linha reta na contabilidade. É, no entanto, importante referir que, o artigo 2.º mencionado anteriormente, é a base para o cálculo da quota anual de depreciação, uma vez que este método aplica aos valores definidos no n.º 1 desse mesmo artigo (custo de aquisição, produção, etc.), as taxas de depreciação presentes na Tabela I anexa ao DR n.º 25/2009. Esta Tabela I tem os variados ramos de atividade, e taxas definidas para cada elemento do ativo correspondente; no entanto, caso haja algum elemento que não esteja fixado, segue-se as taxas genéricas presentes na Tabela II também anexa ao DR n.º 25/2009.

Uma terceira hipótese será a possibilidade de haver elementos para os quais não haja qualquer taxa fixada, nem na Tabela I nem na Tabela II. Nestes casos, segundo o n.º 3 do artigo 5.º do DR n.º 25/2009 e o n.º 3 do artigo 31.º do CIRC, são aceites as taxas que a AT considere razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada, havendo desta forma, a possibilidade de utilizar as estimativas contabilísticas do período de vida útil, com possíveis correções posteriores por parte da AT.

Como já referido anteriormente, segundo o n.º 2 do artigo 5.º do DR n.º 25/2009 e o n.º 6 do artigo 31.º do CIRC, a vida útil dos bens adquiridos em estado de uso, componentes,

bens avaliados para efeitos de abertura de escrita, grandes reparações e beneficiações e, obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia, é calculada com base no período de utilidade esperada, sendo desta forma uma exceção ao disposto no n.º 1 do artigo 5.º do DR n.º 25/2009. Neste mesmo diploma legal ainda é acrescentado que este cálculo de utilidade esperada pode ser corrigida pela AT, caso o valor seja inferior ao que deveria ter sido estimado.

Este critério é para evitar abusos por parte das empresas, uma vez que, por exemplo, ao adquirir um carro já em estado de uso, a empresa pode estimar uma vida útil exagerada para o ativo ou vice-versa. Martins et al. (2020) mencionam também que, embora não se encontre explícito no CIRC o poder da AT mudar a vida útil estimada caso necessário, mesmo que os parágrafos do DR n.º 25/2009 e do CIRC não sejam totalmente idênticos, os poderes da AT mantêm-se, podendo deste modo, alterar o tempo de vida estimado, se necessário.

O método das quotas constantes na perspetiva fiscal é idêntico ao método contabilístico da linha reta admitido nas normas contabilística, apenas tendo uma diferença no que respeita ao cálculo da vida útil, uma vez que na contabilidade é estimada fundamentalmente de acordo com o período durante o qual se esperam benefícios económicos que de um ativo, na perspetiva fiscal já estão pré estabelecidas nas Tabelas I e II a maioria das vidas úteis para os mais diversos elementos dos ativos, frequentemente determinadas com base em características técnicas do bem.

MÉTODO DAS QUOTAS DECRESCENTES

Este método encontra-se estipulado no artigo 6.º do DR n.º 25/2009 e no n.º 4 do artigo 31.º do CIRC e, segundo Pinto (2011), é um método de quotas decrescentes em progressão geométrica, que consiste na aplicação de uma taxa obtida a partir daquilo que se encontra estipulado para as quotas constantes, aos sucessivos valores de balanço, e que posteriormente é corrigida por um coeficiente:

- 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; e
- c) 2,5, quando o período de vida útil do elemento seja superior a seis anos.

Nos casos em que, de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, nos períodos de tributação já decorridos de vida útil do elemento do ativo, não tenha sido praticada uma quota de depreciação inferior à quota mínima, quando a quota anual de depreciação determinada de acordo com o estipulado no número anterior for inferior, num dado período de tributação, à que resulta da divisão do valor pendente de depreciação pelo número de anos de vida útil que restam ao elemento a contar do início desse período de tributação, pode ser aceite como gasto, até ao termo dessa vida útil, uma depreciação de valor correspondente ao quociente daquela divisão. Isto significa que, nos últimos anos de vida útil do ativo, se admite voltar às quotas constantes.

Este n.º 2 vem, portanto, esclarecer a problemática referida por Pinto (2011), que sugere que como se trata de um método de quotas decrescentes em progressão geométrica, e que o mesmo é aplicável aos elementos do ativo em que se prevê, como regra, a atribuição de um valor residual nulo, tem que haver um ponto a conciliar estas duas particularidades. Por sua vez, esta conciliação leva as entidades a fixar um valor residual nulo, através da depreciação por quotas decrescentes em progressão geométrica seguida da depreciação por quotas constantes. Estas quotas constantes serão apenas o quociente do valor ainda por depreciar e do número de anos de vida útil restantes.

No entanto, há ainda que ter em conta que, a quota a ser depreciada num ano, tem de ser superior à quota mínima estabelecida na lei. É, portanto, importante referir, que o disposto no n.º 2 não prejudica a aplicação do artigo 18.º do DR n.º 25/2009 (segundo o n.º 4 do artigo 6.º do DR n.º 25/2009) que, por sua vez, estabelece no n.º 1 que as quotas mínimas de depreciação 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.

Para efeitos do disposto anteriormente, o n.º 2 do artigo 18.º do DR n.º 25/2009 estabelece que as quotas mínimas de depreciação são determinadas através da aplicação, aos valores mencionados no artigo 2.º do DR n.º 25/2009 das taxas iguais a metade das fixadas no artigo 5.º do mesmo diploma. Isto pode não acontecer caso a AT conceda autorização prévia para a utilização de quotas inferiores, na sequência de um requerimento com a devida justificação, mas este é um caso completamente excepcional.

Verifica-se, portanto, que, caso a quota constante seja inferior à quota mínima estabelecida, então terá de ser utilizada a quota mínima para depreciar o resto do elemento do ativo, existindo também, uma grande probabilidade de, no(s) último(s) ano(s), o valor a depreciar ser bastante inferior aos restantes, de modo a obter o valor residual previamente estimado, é o procedimento correto a adotar.

No decorrer das depreciações através deste método é utilizada sempre a quota mais elevada de modo a depreciar o elemento do ativo. Há então que ter em atenção o valor da quota máxima, mínima e o valor da quota constante nos últimos anos da vida útil, quota esta que consiste no quociente da quantia depreciável pelo número de anos de vida útil restante. Após realizar as depreciações ao longo da vida útil de um elemento do ativo, nos últimos anos, a quota geralmente a adotar é a quota constante, uma vez que permite depreciar com exatidão a sua quantia depreciável restante.

RESTANTES MÉTODOS

A lei fiscal apenas explicitamente prevê os métodos das quotas constantes e decrescentes, métodos estes descritos nos artigos. Como tal, é importante ter em conta que o método da soma dos dígitos e o método das unidades de produção não se encontram mencionados nem no DR n.º 25/2009 nem no CIRC. Porém, segundo o n.º 3 do artigo 4.º do mesmo DR e o n.º 3 do artigo 30.º do CIRC, é possível utilizar um método diferente, caso a natureza do deprecimento ou a atividade económica o justifique. Para tal, e caso seja do interesse da empresa aplicar um método diferente, é necessário apresentar um requerimento à AT a justificar a utilização do mesmo.

Nestes casos, após apresentar o requerimento, é necessário obter o reconhecimento da AT e a quota de depreciação anual não pode exceder aquela que seria resultante da aplicação do método das quotas constantes ou do método das quotas decrescentes.

2.5.5. Particularidades da depreciação

APLICAÇÃO UNIFORME DOS MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO

É importante também referir que no artigo 8.º do DR n.º 25/2009 é indicado que deve ser aplicado, relativamente a um ativo, o mesmo método de depreciação desde a sua entrada em funcionamento ou utilização, até à sua depreciação completa, transmissão ou

inutilização, salvo razões devidamente justificadas, sendo concordante com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 31.º-A do CIRC.

DEPRECIAÇÕES POR DUODÉCIMOS

Como vimos anteriormente, o método das quotas constantes e o método das quotas decrescentes, consideram um período anual de depreciação de um elemento do ativo. No entanto, existem também as depreciações por duodécimos, admitidas no n.º 1 do artigo 7.º do DR n.º 25/2009 e no n.º 7 do artigo 31.º do CIRC, que consistem na determinação de uma quota (através da quota anual calculada) correspondente ao número de meses contados desde o mês da entrada em funcionamento ou utilização de um ativo. A depreciação por duodécimos é particularmente aplicável nos primeiro e último ano de vida útil de um ativo.

No caso de se verificar a transmissão, a inutilização ou o termo de vida útil do bem, segundo o n.º 2 do DR n.º 25/2009 e no n.º 8 do artigo 31.º do CIRC, só serão aceites as depreciações correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação desses eventos.

A utilização das quotas constantes anuais é, de certa forma, uma prática mais simplificada. Segundo Pinto (2011) é também uma forma de viabilizar a depreciação dos bens no primeiro ano, em primeiro lugar porque a estimativa efetuada através da quota anual, sendo superior ao que corresponderia à sua utilização efetiva, acaba, de certa forma, por ser concordante com a perda de valor efetiva dos bens e, em segundo lugar, tendo em conta a natureza comercial dos bens, é totalmente normal que a depreciação dos mesmos seja mais alta no início da sua vida útil. Verifica-se, portanto, que o autor considera que a utilização das quotas constantes anuais é preferível às quotas por duodécimos, tanto pela sua simplicidade, como também pela sua viabilidade, uma vez que é o método que corresponde melhor à realidade da depreciação de um bem do ativo no início da sua vida útil.

Por sua vez, Costa e Alves (2013) manifestam o seu interesse pelas quotas por duodécimos e indicam que, uma vez que o ativo comece a gerar benefícios económicos para a empresa, as depreciações devem ser logo contabilizadas a partir desse mês, razão pela qual, as depreciações devem ser efetuadas através do sistema de duodécimos. Por outro lado, não

tem lógica depreciar o ativo pelo valor anual, caso o mesmo apenas tenha entrado em funcionamento a meio do ano, por exemplo, contribuindo com apenas seis meses de rendimentos para a empresa, uma vez que, segundo os autores, para além da aplicação do regime de acréscimo, há também a necessidade de balancear os réditos e gastos. O método dos duodécimos é, assim, mais adequado a uma contabilidade assente do regime do acréscimo, do que as depreciações pelas quotas constantes.

ELEMENTOS DE REDUZIDO VALOR

Quanto aos elementos de reduzido valor, o artigo 33.º do CIRC em concordância com o n.º 1 do artigo 19.º do DR n.º 25/2009, de forma a simplificar, indica que, para elementos do ativo, cujo custo unitário não ultrapasse os 1000€, é aceite a sua dedução integral no período de tributação a ser reconhecido, isto quando este elemento não faça parte de um conjunto de elementos que tenham que ser depreciados como um todo.

O DR n.º 25/2009 ainda acrescenta, no seu n.º 2 que, quando existem elementos cuja avaliação não possa ser efetuada individualmente, é automaticamente verificado o pressuposto no final do número anterior. Também é referido que os ativos depreciados de acordo com o n.º 1 têm, para efeitos fiscais, um período máximo de vida útil de um ano e devem constar nos mapas de depreciações no seu valor total, numa linha própria para elementos adquiridos ou produzidos em cada período de tributação, chamada de “Elementos de custo unitário inferior a 1000€”.

2.6. Divergências entre a contabilidade e a fiscalidade

Uma vez realizada a análise contabilística e a análise fiscal acerca das depreciações, torna-se necessário mostrar quais as principais diferenças, mas também as semelhanças entre ambas as perspetivas. Este ponto consiste num resumo onde são referidos os principais aspetos relativamente às depreciações dos ativos fixos tangíveis em ambas as perspetivas, sendo apresentado no final um quadro resumo, com os aspetos mais importantes.

VIDA ÚTIL

De acordo com os normativos contabilísticos analisados, a vida útil é definida através dos benefícios económicos que se espera sejam gerados pelo ativo para a entidade, devendo ainda ser considerados certos aspetos como o uso esperado do ativo, o seu desgaste

normal esperado, a obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações na produção ou no mercado, e os limites legais para o seu uso.

Por sua vez, na fiscalidade, a vida útil de um ativo encontra-se cingida às taxas definidas nas Tabelas I e II do DR n.º 25/2009, associadas a vidas úteis também pré-definidas para os diferentes ativos (regra geral com base em características técnicas). No entanto, ainda é possível utilizar uma taxa de depreciação que se situe entre as taxas mínimas e máximas fixadas pelo DR n.º 25/2009 no seu n.º 2 do artigo 3.º, levando a que haja alguma folga para uma manipulação legal dos resultados por parte das empresas.

A vida útil do ativo é, portanto, uma das primeiras coisas a ter em consideração e, logo neste ponto, há alguma divergência entre a contabilidade e a fiscalidade que, neste caso, nos encaminha logo para uma discrepância quanto ao cálculo da vida útil, uma vez que as quotas de depreciação serão diferentes caso sejam aplicadas diferentes estimativas quanto à vida útil de um ativo na fiscalidade e na contabilidade.

Quanto aos ativos adquiridos em estado de uso, já há uma aproximação entre ambas as matérias, uma vez que neste caso, o n.º 2 do artigo 5.º do DR n.º 25/2009 e o n.º 6 do artigo 31.º do Código do IRC referem que a vida útil destes bens pode ser calculada de acordo com o período de vida útil esperado, ou seja, o definido pela contabilidade.

INÍCIO DA DEPRECIÇÃO

A partir do momento que um ativo se encontre disponível para uso, isto é, que se encontre operacional e disponível para gerar benefícios económicos futuros para a entidade, começa a ser depreciado segundo o que se encontra presente nos normativos e só após chegar ao fim da sua vida útil, é que deixa de estar sujeito a depreciações.

O n.º 4 do artigo 29.º do CIRC e a alínea a) do n.º 2 do artigo 1.º do DR n.º 25/2009 referem que os elementos do ativo só se consideram sujeitos a depreciação após entrarem em funcionamento ou utilização. Aqui, a fiscalidade e a contabilidade estão em sintonia, sendo concordantes quanto ao início da depreciação.

MÉTODOS DE DEPRECIÇÃO

Os normativos dão a opção de escolher o método de depreciação mais adequado, de forma a imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil.

Podem ser usados os métodos da linha reta, do saldo decrescente ou das unidades de produção.

No caso da fiscalidade, o método das quotas constantes, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 30.º do CIRC e no n.º 1 do artigo 4.º do DR n.º 25/2009, é o método-regra utilizado para o cálculo das depreciações.

No entanto, segundo o n.º 2 de ambos artigos, poderá ser utilizado um método alternativo, designado por método das quotas decrescentes, aplicável a alguns tipos de ativos.

É também possível aplicar métodos de depreciação diferentes dos indicados anteriormente, segundo o n.º 3 dos mesmos artigos, mediante o reconhecimento prévio da AT e quando a natureza do deprecimento ou a atividade económica do sujeito passivo o justifique.

Aqui as regras contabilísticas acabam de certo modo, restringidas pelas regras fiscais, uma vez que caso seja do interesse por parte da contabilidade aplicar um método diferente dos dois estabelecidos pelas regras fiscais, é necessária a aprovação por parte da AT, levando a que este tipo de métodos se tornem pouco utilizados por parte da contabilidade.

ALTERAÇÃO DOS MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO

Segundo os normativos contabilísticos, o método de depreciação a utilizar deve refletir os o ritmo em que futuros benefícios económicos incorporados no ativo sejam consumidos pela entidade. O método escolhido deve ser aplicado consistentemente de período para período, a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos. Logo, admitem-se alterações para garantir nomeadamente a relevância da informação.

Já as regras fiscais vão no mesmo sentido ao referirem que deve ser aplicado, relativamente a um ativo, o mesmo método de depreciação desde a entrada em funcionamento, ou utilização até à sua depreciação, transmissão ou inutilização, podendo ser mudado, dadas as razões devidamente justificadas.

No entanto, há uma diferença nestas duas perspetivas, que embora estejam de acordo com a continuidade da utilização do mesmo método, salvo certas exceções, quando se recorre à depreciação através do método das quotas decrescentes na fiscalidade, nos últimos anos da vida útil de um ativo, é necessário mudar para o método das quotas constantes, o que

neste caso, está em conflito com os objetivos da contabilidade, uma vez que os normativos dizem que apenas se deve alterar o método caso seja prevista uma mudança no consumo dos futuros benefícios económicos, o que fiscalmente, não é o que acontece.

ELEMENTOS DE REDUZIDO VALOR

Quanto aos elementos de reduzido valor, existe algum conflito entre a fiscalidade e a contabilidade. Na fiscalidade há um critério de materialidade do valor do ativos (custo unitário até 1000€) que preside à aceitação, da sua dedução integral no período de tributação a ser reconhecido, isto quando este elemento não faça parte de um conjunto de elementos que tenham de ser depreciados como um todo. Na contabilidade, uma vez que a definição de ativo fixo tangível inclui na sua descrição que se espera que seja usado (gere benefícios económicos) durante mais do que um período, estas duas matérias entram em conflito, uma vez que na fiscalidade é referida a possibilidade de depreciar tudo num só período, mas na contabilidade indica que a vida útil de um ativo fixo tangível é superior a um exercício. Caso não seja, deve ser considerado de imediato gasto, como é o exemplo das ferramentas e utensílios de desgaste rápido.

No entanto, embora a perspetiva fiscal diverja da perspetiva contabilística, é possível optar por depreciar logo tudo no primeiro exercício, caso a empresa opte por seguir a perspetiva fiscal, uma vez que a quantia de cada depreciação seria possivelmente imaterial no caso de depreciar um bem de valor relativamente reduzido durante a sua vida útil, e portanto, como forma de simplificação, pode-se utilizar a depreciação total num só período, caso a empresa queira fazê-lo.

DEPRECIAÇÃO POR DUODÉCIMOS

Quanto à depreciação por duodécimos, a NCRF 7 nada diz, sendo que apenas é considerada pela norma a utilização de uma depreciação por quota constante anual. Quanto à fiscalidade, existe a possibilidade de a empresa utilizar as depreciações por duodécimos.

Torna-se óbvia aqui a divergência entre ambas as matérias. Martins et al. (2020) também assinalam o afastamento da contabilidade e fiscalidade, neste aspeto, uma vez que regras relativamente a este tipo de depreciações são totalmente diferentes. Embora não seja dada a possibilidade pela contabilidade de realizar as depreciações através dos duodécimos, teria alguma lógica ser colocada na norma essa opção, uma vez que se

enquadra melhor no regime de acréscimo, assim como vai de encontro aos princípios estabelecidos pelo mesmo.

FIM DA DEPRECIAÇÃO

A depreciação de um ativo fixo tangível, segundo os normativos contabilísticos, cessa na data em que terminar a geração dos benefícios económicos, isto é, no final da sua vida útil, quando o ativo seja classificado para venda (à exceção da FRS 102) ou na data em que for desreconhecido.

A legislação fiscal não explicita a possibilidade do ativo ser retirado do uso, mas aponta para tal na referência à aplicação uniforme dos métodos de depreciação: deve ser aplicado o mesmo método de depreciação desde a entrada em funcionamento ou utilização do ativo, até à sua depreciação total, transmissão ou inutilização, salvo razões devidamente justificadas. Como tal, a depreciação segundo a fiscalidade, só termina quando o ativo se encontrar totalmente depreciado, ou ocorrer a sua transmissão ou inutilização.

A Tabela 3 procura sintetizar estas diferenças.

Tabela 3 – Diferenças entre a perspetiva fiscal e a perspetiva contabilística

	Perspetiva contabilística	Perspetiva fiscal
Vida útil	Definida através da utilidade esperada do ativo para a entidade. Deve ser considerado: o uso esperado do ativo; o seu desgaste normal esperado; a obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações na produção ou no mercado; os limites legais para o seu uso.	Definida através das taxas definidas na Tabela I e Tabela II do DR n.º 25/2009.
Início da depreciação	A partir do momento que um ativo se encontre disponível para uso, isto é, que se encontre operacional e disponível para gerar benefícios económicos futuros para a entidade.	A partir do momento que entrarem em funcionamento ou utilização.
Métodos de depreciação	Podem ser depreciados pelo: a) método da linha reta; b) método do saldo decrescente; ou c) método das unidades de produção.	Método-regra: método das quotas constantes. Método alternativo: método das quotas decrescentes, à exceção de bens, aplicável a alguns tipos de ativos. Outros métodos: é possível aplicar métodos de depreciação diferentes dos indicados anteriormente mediante o reconhecimento prévio da AT e quando a natureza do deprecimento ou a atividade económica do sujeito passivo o justifique.

Alteração dos métodos de depreciação	O método escolhido é aplicado consistentemente de período para período a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos. Admitem-se alterações para garantir nomeadamente a relevância da informação.	Deve ser aplicado, relativamente a um ativo, o mesmo método de depreciação desde a entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação, transmissão ou inutilização, salvo exceções cujas razões sejam devidamente justificadas. O método das quotas decrescentes tem a particularidade de nos últimos anos da vida útil de um ativo mudar para o método das quotas constantes, o que também entra em conflito com os objetivos da contabilidade.
Elementos de reduzido valor	A definição de ativo fixo tangível descreve que se espera que o mesmo seja usado durante mais do que um período. A vida útil de um ATF é superior a um exercício. Caso não seja, deve ser considerado de imediato gasto, como é o exemplo das ferramentas e utensílios de desgaste rápido.	É dada a possibilidade de depreciar tudo num só período, caso seja um bem com valor até 1000€.
Depreciação por duodécimos	É apenas considerada pela NCRF 7 a realização de uma depreciação anual.	No n.º 1 do artigo 7.º do DR n.º 25/2009 e no n.º 7 do artigo 31.º do CIRC existe a possibilidade de a empresa utilizar as depreciações por duodécimos.
Fim da depreciação	A depreciação cessa: cessa na data em que terminar a geração dos benefícios económicos, isto é, no final da sua vida útil, quando o ativo seja classificado para venda (à exceção da FRS 102) ou na data em que for desreconhecido.	A depreciação só termina quando o ativo se encontrar totalmente depreciado, ou ocorrer a sua transmissão ou inutilização.

3. Caso prático: depreciação de ativos das entidades A e B

Neste capítulo são consideradas duas entidades clientes da CGL: a entidade A cuja atividade consiste em prestação de serviços de consultoria; e a entidade B cuja atividade se baseia em serviços de lar. Para este relatório foram facultados os mapas de ativos fixos tangíveis relativos a cada empresa, assim como a demonstração dos resultados e o balanço, relativamente aos anos de 2017, 2018 e 2019. Foram selecionados quatro ativos da entidade A e cinco ativos da entidade B, indicados nas alíneas abaixo:

- a) um automóvel Renault, um automóvel BMW, quatro computadores e um monitor, pertencentes à entidade A;
- b) um sofá, um carro de apoio, uma carrinha, remodelações e uma cama, pertencentes à entidade B.

Quanto ao normativo que a CGL segue para proceder à contabilidade dos seus clientes da contabilidade organizada, é o SNC. A contabilidade na CGL segue o método das quotas constantes para todas as suas entidades, cuja vida útil é geralmente determinada de acordo com as taxas definidas pelas Tabelas I e II do DR n.º 25/2009, o que já é uma indicação de que as depreciações têm por base a perspetiva fiscal, pelo menos quanto à estimativa de vida útil da maioria dos bens dos ativos fixos tangíveis.

3.1. Metodologia a utilizar

O objetivo ao realizar este caso prático, é aplicar os diferentes métodos de depreciação, através das duas perspetivas, a contabilística e fiscal, assim como proceder à sua comparação, evidenciando impacto nos resultados contabilísticos e lucro tributável.

Para tal, na entidade A, os ativos escolhidos encontram-se divididos pelos diferentes métodos de depreciação, isto é:

- a) em primeiro lugar, calcula-se a depreciação pelo método da linha reta, através da perspetiva fiscal e contabilística dos quatro ativos considerados, dada a simplicidade deste método;
- b) de seguida, apresentam-se os cálculos pelo método do saldo decrescente em ambas as perspetivas, mas apenas para os computadores e o monitor, dadas as características tecnológicas dos mesmos, uma vez que ativos como estes se tornam

obsoletos mais rapidamente, tendo assim por lógica, depreciar a uma quota superior nos primeiros anos de vida útil; e

- c) por fim, apenas para os automóveis, tem mais lógica realizar a perspectiva contabilística quanto ao método das unidades de produção, uma vez que é mais realista utilizar este método em ativos cuja unidade de produção seja visível para aplicar no método – neste caso, os quilómetros percorridos em cada exercício económico.

Após a comparação dos diferentes métodos, ainda há a necessidade de analisar os impactos nos resultados considerando a perspectiva contabilística, assim como as correções posteriores a realizar no quadro 07 da declaração fiscal de rendimentos Modelo 22.

Quanto à entidade B, considera-se igualmente o método da linha reta para os cinco ativos; no entanto, na perspectiva fiscal é considerado o método da linha reta através dos duodécimos, para que seja possível comparar com o método da linha reta na contabilidade, que, por sua vez, é anual, de forma a averiguar quais as maiores divergências.

Deste modo, é suposto, fazer uma comparação das duas perspectivas no âmbito do método da linha reta, como também proceder à análise dos resultados da empresa em consequência da aplicação das duas metodologias, assim como as posteriores correções necessárias de realizar no quadro 07 da Modelo 22.

Por fim, é possível proceder a uma análise crítica de forma a comparar e avaliar quais as diferenças, assim como as vantagens/desvantagens, na prática, de cada método e de cada perspectiva.

3.2. Depreciações dos ativos da entidade A – Serviços de consultoria

Relativamente à entidade A, apresenta-se, na Tabela 4, o balanço relativo aos ativos a 31 de dezembro de 2019, em que é possível verificar o peso dos ativos fixos tangíveis no total de ativos da entidade.

Tabela 4 – Balanço de ativos da entidade A a 31 de dezembro de 2019

Ativo a 31/12/2019	(€)
Ativos fixos tangíveis	7 715,90
Outros investimentos financeiros	267,50
Total dos Ativos Não Correntes	7 983,40
Clientes	22 129,14
Estado e outros entes públicos	665,90
Outros créditos a receber	4 254,59
Caixa e depósitos bancários	130 150,75
Total dos Ativos Correntes	157 200,38
Total do Ativo	165 183,78

Como se observa, o peso dos ativos fixos tangíveis nesta entidade não é muito elevado, uma vez que se trata de uma empresa de prestação de serviços de consultoria, não justificando a utilização de muitos ativos fixos tangíveis. Em contrapartida, verificamos que, dada a natureza dos serviços prestados por esta empresa, a conta caixa e depósitos bancários, é a que tem um maior impacto no total do ativo e de seguida, a conta clientes.

De forma a introduzir os bens do ativo fixo tangível a serem depreciados neste caso prático, foi elaborada a Tabela 5, com quatro dos ativos utilizados pela entidade A, escolhidos para a realização deste caso prático, com o seu ano de aquisição, o valor de aquisição, a taxa de depreciação de cada bem de acordo com o presente nas Tabelas I e II do DR n.º 25/2009 (usada na CGL), e a vida útil em anos estimada pela contabilidade (admitida no caso prático). Esta vida útil foi estimada de acordo com o tempo que se espera que os bens gerem benefícios económicos para a empresa e, portanto, procedeu-se à estimativa de uma vida útil que se pensa ser realista para os bens do ativo fixo tangível considerados, tendo em conta variados fatores, de acordo com o presente no § 56 da NCRF 7, como: o uso esperado do ativo, o desgaste normal esperado, obsolescência técnica ou comercial ou limites legais ou semelhantes no uso do ativo.

Tabela 5 – Ativos fixos tangíveis da entidade A sujeitos a depreciação

Ativos fixos tangíveis	Ano de aquisição	Valor de aquisição (€)	Taxa de depreciação estimada nas Tabelas I e II do DR n.º25/2009	Vida útil em anos estimada pela contabilidade
Equipamento básico				
Monitor	2017	2 032,71	33,33%	5
Computadores	2017	4 896,89	33,33%	6
Equipamento de transporte				
Automóvel BMW	2015	24 950,00	25,00%	10
Automóvel Renault	2017	16 231,71	25,00%	10

Um aspeto a ter em conta, é que, como já estudado anteriormente, segundo a perspetiva fiscal, a quota de depreciação anual considerada não deve ser inferior à quota mínima, nem superior à quota máxima, estabelecidas pelo DR n.º 25/2009.

Pode-se observar já uma diferença quanto à vida útil estimada através de cada uma das perspetivas. Há que ter em atenção que o tipo de setor em que a entidade está inserida também tem influência no método de depreciação de certos ativos, assim como na sua vida útil esperada. Por exemplo, uma carrinha comercial de entregas ao domicílio deprecia-se muito mais rapidamente do que uma carrinha comercial de um dono de um café, uma vez que a carrinha do dono do café pode ser utilizada para se deslocar e fazer compras necessárias, no entanto, a carrinha de entregas está em funcionamento quase 8 horas diárias o que leva a que o seu uso e desgaste seja superior.

Assim, neste caso, a vida útil relativamente aos automóveis estimada foi bastante superior à vida útil estabelecida de acordo com as taxas das Tabelas I e II do DR n.º 25/2009, uma vez que, sendo um serviço de consultoria, os automóveis não são um ativo que seja usado por horas a fio durante os dias de trabalho, o que leva a que a sua vida útil seja um pouco mais extensa. Deste modo, utilizar as taxas de depreciação estipuladas nas Tabelas I e II do DR n.º 25/2009 pode não ser o adequado, uma vez que a vida útil do ativo em apreço pode variar imenso, dependendo do tipo de setor em que está a ser usado.

3.2.1. Método da linha reta

As depreciações efetuadas no ano de 2017 pelo método da linha reta estão apresentadas na Tabela 6, onde se pode observar os diferentes valores obtidos com taxas diferentes. Importa referir que, dado que o ano de compra de um dos automóveis ocorreu em 2015,

foram calculadas as depreciações acumuladas até ao ano de 2016, tanto na perspetiva fiscal, como na contabilística, de forma a conseguir prosseguir com o cálculo das depreciações acumuladas até ao ano de 2019, como nas fórmulas seguintes:

$$\text{Depreciação acumulada (persp. contabilística)} = \frac{24\,950 \text{ €}}{10} \times 2 = 4\,990 \text{ €} \quad (10)$$

$$\text{Depreciação acumulada (persp. fiscal)} = 24\,950 \text{ €} \times 25\% \times 2 = 12\,475 \text{ €} \quad (11)$$

Tabela 6 – Método da linha reta – 2017

Ativos fixos tangíveis	Ano de aqui.	Custo de aquisição (€)	PERSPETIVA FISCAL				PERSPETIVA CONTABILÍSTICA				
			Taxa de dep. estimada nas Tabelas I e II do DR n.º25/2009	Dep. do exercício (€)	Quota mínima (€)	Dep. acum. (€)	Quantia escriturada no final de 2017 (€)	Vida útil em anos	Dep. do exercício (€)	Dep. acum. (€)	Quantia escriturada no final de 2017 (€)
Monitor	2017	2 031,71	33,33%	677,17	338,58	677,17	1 354,54	5	406,34	406,34	1 625,37
Computadores	2017	4 896,89	33,33%	1 632,13	816,07	1 632,13	3 264,76	6	816,15	816,15	4 080,74
Automóvel BMW	2015	24 950,00	25,00%	6 237,50	3 118,75	18 712,50	6 237,50	10	2 495,00	7 485,00	17 465,00
Automóvel Renault	2017	16 231,71	25,00%	4 057,93	2 028,96	4 057,93	12 173,78	10	1 623,17	1 623,17	14 608,54
Totais		48 110,31		12 604,73	6 302,36	25 079,73	23 030,58		5 340,66	10 330,66	37 779,65

Uma vez que a quota a depreciar no método das quotas constantes é sempre a mesma ao longo dos anos, no caso da perspetiva fiscal bastou apenas multiplicar a taxa de depreciação pelo custo do ativo fixo tangível, e na perspetiva contabilístico, dividir o custo do ativo fixo tangível pelo número de anos de vida útil estimada, como se encontra representado na Tabela 6.

Como seria de esperar, as depreciações do exercício através da perspetiva contabilística são todas inferiores às depreciações do exercício através da perspetiva fiscal, devido à diferente estimativa do número de anos de vida útil.

Quando nos debruçamos sobre os dois automóveis, verifica-se que a quota de depreciação através da perspetiva contabilística (2 495€ e 1 623€) é inferior à quota mínima aceite fiscalmente (3 119€ e 2 029€). Neste caso, se a quota mínima não for contabilizada como gasto no período a que respeita (2017), não poderá ser deduzida dos rendimentos de qualquer outro período de tributação. Para além desta desvantagem, ainda existe uma outra problemática, uma vez que para praticar quotas inferiores à quota mínima, é necessário comunicar à AT, com a devida justificação.

Neste caso, não parece muito vantajoso para a empresa, depreciar de acordo com o método contabilístico. De forma a demonstrar a posição verdadeira da empresa, utilizar as quotas calculadas pela contabilidade parece o mais correto a adotar, uma vez que neste

caso, gera menos gastos. No entanto, uma grande maioria de empresas não quer ter a preocupação de mandar requerimentos à AT, por causa da depreciação de um ativo, correndo sempre o risco de não conseguir justificar e a AT não aceitar, muito menos perder os benefícios fiscais adjacentes, uma vez que menos gastos leva a um maior resultado, que por sua vez implica mais imposto, o que leva a empresa a sair fiscalmente mais penalizada.

Por este motivo é que a maioria das empresas acaba por realizar a depreciação cingindo-se às regras da fiscalidade, uma vez que existem mais vantagens tanto a nível dos benefícios fiscais, como incorrem em menos gastos administrativos, dado que no final do ano, não têm de proceder a correções para o lucro tributável, nomeadamente se a depreciação máxima fiscalmente admitida for excedida. Por outro lado, ainda é importante ter em conta a simplicidade que advém da utilização da depreciação de acordo com as regras fiscais, uma vez que apenas é necessário aplicar as taxas presentes nas tabelas do DR, ao custo do ativo, enquanto, que na contabilidade é necessário estimar a vida útil de acordo com os mais diversos fatores.

Tabela 7 – Método da linha reta – 2018

Ativos fixos tangíveis	Ano de aqui.	Custo de aquisição (€)	PERSPETIVA FISCAL					PERSPETIVA CONTABILÍSTICA			
			Taxa de dep. estimada nas Tabelas I e II do DR n.º25/2009	Dep. do exercício (€)	Quota mínima (€)	Dep. acum. (€)	Quantia escriturada no final de 2018 (€)	Vida útil em anos	Dep. do exercício (€)	Dep. acum. (€)	Quantia escriturada no final de 2018 (€)
Monitor	2017	2 031,71	33,33%	677,17	338,58	1 354,34	677,37	5	406,34	812,68	1 219,03
Computadores	2017	4 896,89	33,33%	1 632,13	816,07	3 264,27	1 632,62	6	816,15	1 632,30	3 264,59
Automóvel BMW	2015	24 950,00	25,00%	6 237,50	3 118,75	24 950,00	0,00	10	2 495,00	9 980,00	14 970,00
Automóvel Renault	2017	16 231,71	25,00%	4 057,93	2 028,96	8 115,86	8 115,86	10	1 623,17	3 246,34	12 985,37
Totais		48 110,31		12 604,73	6 302,36	37 684,46	10 425,85		5 340,66	15 671,32	32 438,99

Relativamente ao ano de 2018, na Tabela 7 verifica-se que, de acordo com a perspetiva fiscal, este foi o último ano de depreciação de um dos automóveis da empresa, dada a sua vida útil de 4 anos. No entanto, de acordo com a perspetiva contabilística, ainda faltam 14 970 € para serem depreciados durante mais 6 anos. Deste modo, dado que a vida útil máxima aceite fiscalmente é de 8 anos, ainda é possível deduzir como gastos aceites fiscalmente, as depreciações correspondentes a mais 4 anos. No entanto, já não será possível deduzir os gastos correspondentes ao 9.º e o 10.º ano de depreciações, dado ultrapassar a vida útil máxima aceite fiscalmente.

Tabela 8 – Método da linha reta – 2019

Ativos fixos tangíveis	Ano de aqui.	Custo de aquisição (€)	PERSPETIVA FISCAL					PERSPETIVA CONTABILÍSTICA				
			Taxa de dep. estimada nas Tabelas I e II do DR n.º25/2009	Dep. do exercício (€)	Quota mínima (€)	Dep. acum. (€)	Quantia escriturada no final de 2019 (€)	Vida útil em anos	Dep. do exercício (€)	Dep. acum. (€)	Quantia escriturada no final de 2019 (€)	
Monitor	2017	2 031,71	33,33%	677,17	338,58	2 031,51	0,00	5	406,34	1 219,03	812,68	
Computadores	2017	4 896,89	33,33%	1 632,13	816,07	4 896,40	0,00	6	816,15	2 448,45	2 448,45	
Automóvel BMW	2015	24 950,00	25,00%	0,00	0,00	0,00	0,00	10	2 495,00	12 475,00	12 475,00	
Automóvel Renault	2017	16 231,71	25,00%	4 057,93	2 028,96	12 173,78	4 057,93	10	1 623,17	4 869,51	11 362,20	
Totais		48 110,31		6 367,23	3 183,61	19 101,69	4 057,93		5 340,66	21 011,98	27 098,33	

Situação semelhante ocorre na Tabela 8, em que o monitor e os computadores se depreciam totalmente no ano de 2019, de acordo com a perspetiva fiscal, no entanto, ainda se encontram a ser depreciados do ponto de vista contabilístico. No entanto, aqui não existe nenhum problema, uma vez que a vida útil estimada contabilisticamente não ultrapassa a vida útil máxima aceite fiscalmente, levando a que as depreciações contabilísticas possam ser deduzidas como gastos nos exercícios posteriores.

3.2.2. Método do saldo decrescente

Relativamente a este método, como já referido anteriormente, foram utilizados os ativos cujas características são mais tecnológicas e, como tal, com o decorrer do tempo, tornam-se obsoletos mais rapidamente. As Tabelas 9 e 10 apresentam as depreciações através do método do saldo decrescente de acordo com a perspetiva fiscal.

Tabela 9 – Método do saldo decrescente aplicado nos computadores - perspetiva fiscal

Computadores								
Ano	Vida útil restante	Quantia depreciável (€)	Taxa anual (33,33%x1,5) estimada nas Tabelas I e II do DR n.º25/2009	Quota decrescente (50%) (€)	Quota constante do período (€)	Quota mínima (16,66%) (€)	Depreciação acumulada no final do ano (€)	Quantia escriturada no final do ano (€)
2017	3	4 896,89	50,00%	2 448,20	1 632,30	815,82	2 448,20	2 448,69
2018	2	2 448,69	50,00%	1 224,22	1 224,34	815,82	3 672,55	1 224,34
2019	1	1 224,34	50,00%	612,11	1 224,34	815,82	4 896,89	0,00

Tabela 10 – Método do saldo decrescente aplicado no monitor – perspetiva fiscal

Monitor								
Ano	Vida útil restante	Quantia depreciável (€)	Taxa anual (33,33%x1,5) estimada nas Tabelas I e II do DR n.º25/2009	Quota decrescente (50%) (€)	Quota constante do período (€)	Quota mínima (16,66%) (€)	Depreciação acumulada no final do ano (€)	Quantia escriturada no final do ano (€)
2017	3	2 031,71	50,00%	1 015,75	677,24	338,48	1 015,75	1 015,96
2018	2	1 015,96	50,00%	507,93	507,98	338,48	1 523,73	507,98
2019	1	507,98	50,00%	253,96	507,98	338,48	2 031,71	0,00

Aqui verificamos que a taxa anual de acordo com as Tabelas I e II do DR n.º 25/2009 é de 33,33%, tanto para o monitor como para os computadores. Esta taxa equivale a 3 anos de vida útil, e de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 6.º do DR n.º 25/2009, deve ser aplicado o coeficiente de majoração de 1,5, uma vez que o período de vida útil é inferior a 5 anos, o que dá uma taxa de depreciação de 50%.

Neste método é necessário ter em atenção a quota mínima permitida fiscalmente, que é metade da quota máxima, sendo também necessário fazer o cálculo da quota constante anual em todos os anos, que consiste na divisão da quantia depreciável pelo número de anos de vida útil restantes em cada exercício. Após ter em atenção a quota máxima, mínima e constante de depreciação, a regra indica que se deprecia pela quota que for maior no ano, ou seja, como podemos verificar em ambos os casos, a quota utilizada nos dois primeiros anos, foi a quota máxima. No último ano, uma vez que apenas restava um pequeno valor a depreciar, correspondente ao valor da quota constante, foi utilizado esse valor para acabar de depreciar o ativo, igualmente em ambos os casos.

Há ainda que ter em atenção a quota mínima estabelecida pela fiscalidade, que relativamente aos computadores era no valor de 816 € e ao monitor era no valor de 338 €. Dito isto, observando as Tabelas 11 e 12, que apresentam os valores pelo método do saldo decrescente de acordo com a perspetiva contabilística, verificamos que apenas no primeiro ano é que a quota mínima é cumprida, sendo que nos anos seguintes a quota anual considerada foi sempre inferior àquela, à exceção do último ano, tanto nos computadores, como relativamente ao monitor.

Tabela 11 – Método do saldo decrescente aplicado nos computadores – perspectiva contabilística

Computadores				
Ano	Valor depreciável (€)	Depreciação anual (€) (6 anos - 16,66%)	Depreciações acumuladas (€)	Quantia escriturada no final do ano (€)
2017	4 896,89	815,82	815,82	4 081,07
2018	4 081,07	679,91	1 495,73	3 401,16
2019	3 401,16	566,63	2 062,36	2 834,53
2020	2 834,53	472,23	2 534,59	2 362,30
2021	2 362,30	393,56	2 928,15	1 968,74
2022	1 968,74	1 968,74	4 896,89	0,00

Uma vez que os computadores tinham uma vida útil máxima do ponto de vista fiscal de 6 anos cuja quota mínima correspondia a 816 €, é de notar que de 2018 a 2021, haverá uma perda por parte da empresa, relativamente à diferença entre a quota mínima fiscalmente aceite e a quota de depreciação calculada pela contabilidade. No entanto, no último ano, uma vez que a depreciação ainda é aceite fiscalmente (dado que o período máximo de vida útil aceite fiscalmente é de 6 anos), é ainda possível deduzir um gasto de depreciação superior aos anos anteriores. Porém, ao realizar as depreciações através deste método, e com a vida útil estimada de 6 anos, acaba por haver algumas perdas ao nível fiscal (gastos que se poderiam ter considerados), embora não tenham que ser efetuadas quaisquer correções ao passar do resultado contabilístico para o lucro tributável.

Tabela 12 – Método do saldo decrescente aplicado no monitor – perspectiva contabilística

Monitor				
Ano	Valor depreciável (€)	Depreciação anual (€) (5 anos - 20%)	Depreciações acumuladas (€)	Quantia escriturada no final do ano (€)
2017	2 031,71	406,34	406,34	1 625,37
2018	1 625,37	325,07	731,42	1 300,29
2019	1 300,29	260,06	991,47	1 040,24
2020	1 040,24	208,05	1 199,52	832,19
2021	832,19	832,19	2 031,71	0,00

Por sua vez, relativamente ao monitor, a situação acaba por ser semelhante, uma vez que entre 2018 e 2020 a quota mínima não é alcançada, não podendo a empresa deduzir nos resultados essa diferença negativa entre a quota depreciada e a quota mínima aceite fiscalmente. Do mesmo modo que foi referido relativamente aos computadores, no último

ano, a quota de depreciação é relativamente maior às anteriores, podendo aqui deduzir um valor de gastos superior ao das depreciações dos exercícios anteriores, sem impacto na fiscalidade.

Os excedentes da depreciação face à quota máxima aceite fiscalmente têm que ser corrigidos no quadro 07 da Modelo 22, mas quando se trata da contabilidade não obedecer ao período máximo de vida útil aceite fiscalmente (ou seja, não respeitar o limite da quota mínima de depreciação), não há nada a fazer (são quotas perdidas), a não ser que seja realizado um requerimento para a AT a justificar o porquê de se utilizar o método do saldo decrescente através da perspetiva contabilística e o porquê de se querer aumentar a vida útil para além da máxima aceite fiscalmente, e que a AT aceite.

No entanto, como já referido na análise do método anterior, o que geralmente acontece é que as empresas partem da perspetiva fiscal, para que os seus custos administrativos sejam mais reduzidos. Portanto, embora seja possível realizar o método de depreciação de acordo com a perspetiva contabilística, não têm incentivo a fazê-lo, dados os custos adicionais para colocar o método em prática, assim como para posteriormente ter que fazer correções ou perder benefícios no final de cada exercício (gastos perdidos), recorrendo deste modo à perspetiva fiscal.

PRINCIPAIS DIFERENÇAS

Primeiramente evidencia-se na prática uma das principais diferenças realçadas teoricamente, que é a curva de depreciação observada: através do saldo decrescente os valores são muito mais avultados nos primeiros anos, enquanto que na linha reta a quota é linear, sendo uma depreciação constante ao longo de todos os anos.

É também notório que a realização das depreciações de acordo com o método da linha reta é um processo muito menos trabalhoso que realizar as depreciações pelo método das quotas decrescentes, visto que o valor anual é semelhante, bastando ser calculado uma vez para cada ativo, enquanto o outro método implica mais tempo e trabalho, dado que os cálculos fastidiosos têm que ser realizados ativo a ativo e, caso seja pela perspetiva fiscal, ainda há que ter em atenção a comparação com a quota mínima e a quota constante, que pode ter que ser aplicada ao invés da quota decrescente no decorrer da vida útil de um bem.

Há ainda que ter em conta aquilo que já foi referido em pontos anteriores, dado que muitas vezes é mais adequado economicamente depreciar certos ativos pelo método da linha reta e, por outro lado, depreciar outros ativos pelo método do saldo decrescente, dado que, como é no caso dos computadores e do monitor, são bens que se tornam obsoletos muito rapidamente e, como tal, as depreciações mais avultadas inicialmente correspondem à sua elevada perda de valor (e geração de mais utilidade) nos primeiros anos de vida útil.

3.2.3. Método das unidades de produção

O método das unidades de produção, tendo em conta os ativos apresentados no início do caso prático, é mais adequado para os automóveis, uma vez que é possível depreciar os ativos ao longo da sua vida útil de acordo com o uso efetivo (considerando os km), o que, de certo modo, acaba por ser vantajoso do ponto de vista contabilístico, uma vez que espelha a realidade para as contas, melhor possibilitando que estas mostrem uma situação da empresa o mais verdadeira possível.

Neste caso, suponha-se que a empresa estimou que o automóvel Renault, durante a sua vida útil de 10 anos percorra cerca de 300 000 km e que o automóvel BMW, também com uma vida útil estimada de 10 anos, percorra cerca de 600 000 km. Como tal, é possível calcular o gasto de depreciação por km, que consiste na divisão do custo do ativo (menos o valor residual, caso não seja nulo) pelo número de km que se estima que sejam percorridos.

$$\text{Gasto por km do automóvel BMW} = \frac{24\,950 \text{ €}}{600\,000 \text{ km}} = 0,042 \text{ €} \quad (12)$$

$$\text{Gasto por km do automóvel Renault} = \frac{16\,323 \text{ €}}{300\,000 \text{ km}} = 0,054 \text{ €} \quad (13)$$

Na Tabela 13 é possível observar os quilómetros que seriam percorridos durante os 10 anos de vida útil de cada automóvel, em que é aplicado o gasto unitário aos kms reais efetuados (dados criados para o caso, apenas conhecidos ano a ano), admitindo que o total seria coincidente com o estimado anteriormente².

² De notar, que caso no decorrer dos anos, o consumo real seja diferente do consumo estimado, é necessário recorrer a uma nova estimativa da vida útil do ativo, tendo em conta a utilização real verificada.

Tabela 13 – Número de km percorridos durante a vida útil dos ativos

Automóvel BMW											
Ano	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	Total
Km	59000	66000	72000	5000	81500	76500	81000	63000	48500	47500	600000
Automóvel Renault											
Ano	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	Total
Km	30000	20000	27000	33000	21000	31000	55000	22000	41000	20000	300000

No decorrer dos anos, para a depreciação em cada período, seria considerado o número de kms percorridos pelos automóveis, multiplicado pelo gasto por km, obtendo-se os valores apresentados na Tabela 14, correspondentes às depreciações anuais dos automóveis através do método das unidades de produção.

Tabela 14 – Método das unidades de produção aplicado aos automóveis

Ano	Automóvel BMW			Automóvel Renault		
	Depreciação do período (€)	Depreciações acumuladas (€)	Quantia escriturada no final do ano (€)	Depreciação do período (€)	Depreciações acumuladas (€)	Quantia escriturada no final do ano (€)
2015	2 453,42	2 453,42	22 496,58			
2016	2 744,50	5 197,92	19 752,08			
2017	2 994,00	8 191,92	16 758,08	1 623,17	1 623,17	14 608,54
2018	207,92	8 399,83	16 550,17	1 082,11	2 705,29	13 526,43
2019	3 389,04	11 788,88	13 161,13	1 460,85	4 166,14	12 065,57
2020	3 181,13	14 970,00	9 980,00	1 785,49	5 951,63	10 280,08
2021	3 368,25	18 338,25	6 611,75	1 136,22	7 087,85	9 143,86
2022	2 619,75	20 958,00	3 992,00	1 677,28	8 765,12	7 466,59
2023	2 016,79	22 974,79	1 975,21	2 975,81	11 740,94	4 490,77
2024	1 975,21	24 950,00	0,00	1 190,33	12 931,26	3 300,45
2025				2 218,33	15 149,60	1 082,11
2026				1 082,11	16 231,71	0,00

Neste caso, a vida útil dos automóveis, em anos, é a mesma que foi estimada através do método da linha reta na perspetiva contabilística. No entanto, a metodologia das depreciações acaba por ser mais precisa neste método, uma vez que a depreciação corresponde à utilização real dos automóveis em cada ano, representando uma situação financeira mais real por parte da empresa.

É claro que não é apenas o desgaste através do número de quilómetros percorridos que leva à ocorrência da depreciação dos automóveis, uma vez que o desgaste com o decorrer

do tempo, assim como a desvalorização, são dois fatores que também influenciam a depreciação dos bens. No entanto, o valor a depreciar tanto no método da linha reta como no método das unidades de produção, é o mesmo e, como tal, é preferível tentar ser o mais preciso e registrar o desgaste real observado através do número de quilómetros, dado que permite o melhor cumprimento do regime do acréscimo. Este método também acaba por obrigar a empresa a fazer uma reavaliação anual do desgaste e dos quilómetros ainda esperados para os anos seguintes, o que acaba por fazer com que a contabilidade relativamente àqueles ativos se mantenha sempre atualizada.

Como é possível verificar, no ano de 2018, o automóvel BMW realizou um número significativamente inferior de quilómetros relativamente ao habitual, o que se espelhou na depreciação, assim como no resultado líquido da empresa desse ano, e que fará alguma diferença, principalmente se o ativo tiver um valor avultado.

Quanto à fiscalidade, este método não é mencionado, como já referido anteriormente. Assim, será necessário fazer um requerimento à AT de modo a justificar o porquê da utilização deste método e esperar que esse requerimento seja aceite, para proceder com as depreciações. É claro que este requerimento é um entrave para muitas empresas, uma vez que são burocracias que podem ser evitadas ao utilizar o simples método da linha reta, mais uma vez evidenciando este último como «o caminho ideal» na perspetiva de uma grande parte das empresas.

3.2.4. Impactos no resultado líquido da entidade A

Após efetuar as depreciações através dos diferentes métodos, torna-se importante ver qual o impacto de cada um no resultado líquido da empresa. Neste caso, foram utilizados os três diferentes métodos realizados através da perspetiva contabilística, de modo a observar o impacto no resultado. Na Tabela 15 compara-se o método da linha reta com o método do saldo decrescente, no caso dos computadores e do monitor e, relativamente aos automóveis, compara-se uma vez mais o método da linha reta e o método das unidades de produção.

Tabela 15 – Resultados antes de impostos resultantes dos diferentes métodos para a entidade A

	Computadores e monitor		Automóveis	
2017	Método da linha reta (€)	Método do saldo decrescente (€)	Método da linha reta (€)	Método das unidades de produção (€)
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos	19 655,33	19 655,33	19 655,33	19 655,33
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	1 222,00	1 222,00	4 118,00	4 617,00
Resultado antes de impostos	18 433,33	18 433,33	15 537,33	15 038,33
	Computadores e monitor		Automóveis	
2018	Método da linha reta (€)	Método do saldo decrescente (€)	Método da linha reta (€)	Método das unidades de produção (€)
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos	11 094,71	11 094,71	11 094,71	11 094,71
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	1 222,00	1 005,00	4 118,00	1 290,00
Resultado antes de impostos	9 872,71	10 089,71	6 976,71	9 804,71
	Computadores e monitor		Automóveis	
2019	Método da linha reta (€)	Método do saldo decrescente (€)	Método da linha reta (€)	Método das unidades de produção (€)
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos	8 768,76	8 768,76	8 768,76	8 768,76
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	1 222,00	827,00	4 118,00	4 850,00
Resultado antes de impostos	7 546,76	7 941,76	4 650,76	3 918,76

Neste caso, é possível ver que, logo no ano de 2017, uma vez que a vida útil estimada nos dois métodos foi a mesma, o valor das depreciações também, dado que como os computadores e o monitor foram ambos adquiridos neste ano, e dada a vida útil coincidente com a estimada no método da linha reta, a taxa de depreciação no método do saldo decrescente coincide com a taxa de depreciação no método da linha reta, levando a que o valor seja o mesmo nesse ano. No entanto, no decorrer dos anos, verifica-se que vai havendo um decréscimo da quota de depreciação por parte do segundo método, levando a que o resultado no final do ano seja ligeiramente superior. No entanto, apesar de não se encontra aqui representado, onde existe um maior impacto é no último ano de depreciação dos ativos, uma vez que nesse caso o valor a depreciar aquando da realização do saldo decrescente é o valor remanescente que, regra geral é superior ao das quotas anuais, levando a que nesse ano, o impacto (negativo) nos resultados seja maior comparativamente ao método da linha reta que é sempre o mesmo valor.

Esta divergência, no último ano, no método do saldo decrescente pode até ser um problema, uma vez que no decorrer da vida útil de um ativo, as despesas de conservação e reparação vão sendo superiores, sendo que, geralmente no último ano de depreciação, são

as mais elevadas, o que pode ser um problema porque a quota de depreciação nesse ano também será elevada, o que leva a uma grande quantia de gastos a apurar nesse ano.

Quanto ao método das unidades de produção, não há grande divergência comparativamente ao método da linha reta, isto se a utilização de um ativo não for irregular no decorrer da sua vida útil, cenário verificado também neste exemplo, exceto no ano de 2018. No entanto, não podemos deixar de ter em consideração que este método também é o mais apropriado para mostrar a situação verdadeira da empresa. Se observarmos o ano de 2018 verificamos que o valor da depreciação foi muito inferior aos anos anteriores, o que se deveu, como já visto na Tabela 14, à redução considerável nos kms de uso do automóvel BMW, o que foi espelhado na depreciação desse ano, e posteriormente no resultado da entidade, que foi visivelmente divergente do resultado obtido com o método da linha reta.

Deste modo, embora nem sempre se observe uma grande divergência relativamente ao método da linha reta, podem existir certas situações que levem a que haja uma diminuição da utilização do ativo e, como tal, que o desgaste do mesmo, assim como os benefícios económicos gerados pelo mesmo nesse ano sejam inferiores. Assim, este método ajuda a refletir nas depreciações assim como no resultado, essas inconstâncias ocorridas no uso, tal como obriga a empresa a, todos os anos, realizar uma reapreciação relativamente às depreciações futuras assim como ao valor do ativo, o que ajuda a manter os registos atualizados quanto aos seus ativos.

3.2.5. Impactos no Quadro 07 da Declaração Modelo 22

Relativamente à entidade A, como foi observado, não se admitiu nenhum ativo cuja vida útil estimada contabilisticamente fosse inferior à vida útil estabelecida fiscalmente, mas sim o contrário. No caso dos automóveis, a quota de depreciação contabilística até foi inferior a quota mínima aceite fiscalmente, o que leva a que não haja correções a efetuar no quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22. No entanto, as depreciações relativas aos dois últimos anos de vida útil não poderão ser deduzidos como gastos, uma vez que já excedem o número máximo de vida útil aceite fiscalmente, o que leva a que a entidade perca a possibilidade de reconhecer esses gastos do ponto de vista fiscal. Isso pode, no entanto, ser evitado caso a entidade realize um requerimento à AT para que possa estender a vida útil, com a sua devida justificação, como já esclarecido em pontos

anteriores, de acordo com o descrito no n.º 5 do artigo 3.º do DR n.º 25/2009 em que depreciações praticadas para além do período máximo de vida útil não são aceites como gastos fiscais, e ainda no n.º 1 do artigo 18.º do DR n.º 25/2009.

3.3. Depreciações dos ativos da entidade B – Serviços de lar

Relativamente à entidade B, na Tabela 16 apresenta-se o balanço relativo aos ativos a 31 de dezembro de 2019, em que é possível observar o elevado peso dos ativos fixos tangíveis no total de ativos da entidade.

Tabela 16 – Balanço de ativos da entidade B a 31 de dezembro de 2019

Ativo a 31/12/2019	(€)
Ativos fixos tangíveis	43 684,63
Outros investimentos financeiros	4,49
Créditos a receber	1 896,04
Total dos Ativos Não Correntes	45 585,16
Clientes	6,83
Estado e outros entes públicos	4 400,25
Caixa e depósitos bancários	1 227,42
Total dos Ativos Correntes	5 634,50
Total do Ativo	51 219,66

Uma vez que se trata de um lar, os ativos fixos tangíveis têm um grande impacto no balanço da entidade, assim como na sua demonstração dos resultados, dadas as depreciações resultantes do grande volume de ativos. É possível verificar que cerca de 85% do total do ativo corresponde aos ativos fixos tangíveis. Dado este peso, é expectável que os métodos de depreciação aplicados tenham bastante impacto nos resultados apresentados, uma vez que uma pequena mudança leva a um grande impacto no resultado líquido da entidade.

Tal como foi realizado para a entidade A, do total de AFT utilizados pela entidade B, também foram escolhidos cinco ativos a serem utilizados neste caso prático, apresentando-se na Tabela 17 a sua data de aquisição (mês e ano), o valor de aquisição, a taxa de depreciação de cada bem de acordo com o presente nas Tabelas I e II do DR n.º 25/2009, e a vida útil em anos estimada pela contabilidade (criada para este exercício). Esta vida útil foi estimada tal como foi a dos ativos da entidade A, de acordo com o tempo que se espera

que os bens gerem benefícios económicos para a empresa, assim como considerando os diferentes fatores que influenciam o cálculo da vida útil de um ativo, segundo a NCRF 7.

Tabela 17 – Ativos fixos tangíveis da entidade B sujeitos a depreciação

Ativos fixos tangíveis	Ano de aquisição	Valor de aquisição (€)	Taxa depreciação estimada nas Tabelas I e II do DR n.º25/2009	Vida útil em anos estimada pela contabilidade
Equipamento básico				
Carro de apoio	jan/17	632,59	25,00%	6
Remodelação	mar/17	750,00	10,00%	8
Sofá	dez/17	495,00	12,50%	6
Cama	abr/11	1 000,00	12,50%	8
Equipamento de transporte				
Carrinha	mar/16	34 413,30	12,50%	5

Ainda relativamente à Tabela 17, os ativos escolhidos foram os mais recentes na empresa, de modo a depreciá-los desde o início da sua vida útil, à exceção da carrinha que foi adquirida em 2016, mas que tem um grande peso no ativo, e da cama adquirida em 2011, cuja vida útil termina no ano de 2019, razões que levaram à escolha destes dois ativos.

3.3.1. Depreciações fiscais por duodécimos e depreciações contabilísticas anuais

Quanto às depreciações, elaboraram-se as Tabelas 18, 19 e 20, relativas aos anos de 2017, 2018 e 2019, respetivamente, onde os ativos são depreciados através do método da linha reta pela perspetiva fiscal dos duodécimos, e pela perspetiva contabilística anual de modo a observar as divergências entre ambos.

Tabela 18 – Depreciação dos ativos através da perspetiva fiscal de duodécimos e da perspetiva contabilística anual para 2017

Ativos fixos tangíveis	Data de aqui.	Custo de aqui. (€)	PERSPETIVA FISCAL POR DUODÉCIMOS						PERSPETIVA CONTABILÍSTICA			
			Taxa dep. estimada nas Tabelas I e II do DR n.º25/2009	Quota máx. anual (€)	Quota máx. por duo. (€)	Quota mín. (€)	Dep. acum. (€)	Quantia escriturada no final de 2017 (€)	Vida útil em anos	Dep. do exerc. (€)	Dep. acum. (€)	Quantia escriturada no final de 2017 (€)
Carro de apoio	jan/17	632,59	25,0%	158,15	158,15	79,07	158,15	474,44	6	105,43	105,43	527,16
Remodelação	mar/17	750,00	10,0%	75,00	62,50	37,50	62,50	687,50	8	93,75	93,75	656,25
Sofá	dez/17	495,00	12,5%	61,88	5,16	30,94	5,16	489,84	6	82,50	82,50	412,50
Carrinha	mar/16	34 413,30	12,5%	4 301,66	4 301,66	2 150,83	7 886,38	26 526,92	5	6 882,66	13 765,32	20 647,98
Cama	abr/11	1 000,00	12,5%	125,00	125,00	62,50	843,75	156,25	8	125,00	875,00	125,00

Nesta Tabela 18, como é possível verificar, a vida útil estimada através da contabilidade relativamente ao sofá e à carrinha, foi inferior à estabelecida pelas Tabelas I e II do DR n.º 25/2009, o que levou a que as quotas de depreciação pela perspetiva contabilística desses

dois ativos fossem superiores às quotas de depreciação na perspetiva fiscal. O caso onde se observa melhor a depreciação por duodécimos é o caso do sofá, uma vez que como foi adquirido apenas em dezembro de 2017, a sua depreciação desse ano do ponto de vista do duodécimo fiscal, correspondeu apenas a 5 € sendo, deste modo, um valor imaterial a apresentar na demonstração de resultados relativamente ao ano de 2017, enquanto segundo a contabilidade, a depreciação foi de 82 €. Para além dessa grande diferença, a quota máxima anual estabelecida pela fiscalidade é de 62 €, o que implica que o excesso de depreciação obtido na contabilidade não pode ser considerado como um gasto do período em causa, mas apenas como gasto em períodos posteriores. Tal como existe este excesso anual na depreciação do sofá, também a carrinha e as remodelações se encontram na mesma situação. Deste modo, irão ocorrer correções no quadro 7 da Modelo 22 no reporte à AT.

Quanto aos outros dois bens, as quotas máxima e mínima estabelecidas pela fiscalidade não são violadas por parte da contabilidade, sendo a depreciação realizada pela contabilidade totalmente aceite fiscalmente. Este é um ponto importante, uma vez que muitas vezes é possível realizar as depreciações do ponto de vista contabilístico, sem ter que no final do ano recorrer a correções para a perspetiva fiscal, uma vez que a fiscalidade ainda permite um intervalo significativo relativamente ao valor aceite fiscalmente. No entanto, como tem vindo a ser referido, dada a simplicidade de fazer as depreciações logo através da perspetiva fiscal, e a redução de custos administrativos desse procedimento, leva a que a maioria das empresas ignore as depreciações através das regras contabilísticas.

Tabela 19 – Depreciação dos ativos através da perspetiva fiscal de duodécimos e da perspetiva contabilística anual para 2018

Ativos fixos tangíveis	Data de aqui.	Custo de aqui. (€)	PERSPETIVA FISCAL POR DUODÉCIMOS						PERSPETIVA CONTABILÍSTICA			
			Taxa dep. estimada nas Tabelas I e II do DR n.º25/2009	Quota máx. anual (€)	Quota máx. por duo. (€)	Quota mín. (€)	Dep. acum. (€)	Quantia escriturada no final de 2018 (€)	Vida útil em anos	Dep. do exerc. (€)	Dep. acum. (€)	Quantia escriturada no final de 2018 (€)
Carro de apoio	jan/17	632,59	25,0%	158,15	158,15	79,07	316,30	316,30	6	105,43	210,86	421,73
Remodelação	mar/17	750,00	10,0%	75,00	75,00	37,50	137,50	612,50	8	93,75	187,50	562,50
Sofá	dez/17	495,00	12,5%	61,88	61,88	30,94	67,03	427,97	6	82,50	165,00	330,00
Carrinha	mar/16	34 413,30	12,5%	4 301,66	4 301,66	2 150,83	12 188,04	22 225,26	5	6 882,66	20 647,98	13 765,32
Cama	abr/11	1 000,00	12,5%	125,00	125,00	62,50	968,75	31,25	8	125,00	1 000,00	0,00

Relativamente ao ano de 2018, apresentado na Tabela 19, acontece o mesmo que no ano de 2017 quanto à depreciação contabilística do sofá, da carrinha e das remodelações, havendo um excedente sobre o valor aceite fiscalmente que terá de sofrer correções no

final desse ano no reporte à AT. O mesmo acontece na Tabela 20, correspondente ao ano de 2019.

Tabela 20 – Depreciação dos ativos através da perspectiva fiscal de duodécimos e da perspectiva contabilística anual para 2019

Ativos fixos tangíveis	Data de aqui.	Custo de aqui. (€)	PERSPETIVA FISCAL POR DUODÉCIMOS					PERSPETIVA CONTABILÍSTICA				
			Taxa dep. estimada nas Tabelas I e II do DR n.º25/2009	Quota máx. anual (€)	Quota máx. por duo. (€)	Quota mín. (€)	Dep. acum. (€)	Quantia escriturada no final de 2019 (€)	Vida útil em anos	Dep. do exerc. (€)	Dep. acum. (€)	Quantia escriturada no final de 2019 (€)
Carro de apoio	jan/17	632,59	25,0%	158,15	158,15	79,07	474,44	158,15	6	105,43	316,30	316,30
Remodelação	mar/17	750,00	10,0%	75,00	75,00	37,50	212,50	537,50	8	93,75	281,25	468,75
Sofá	dez/17	495,00	12,5%	61,88	61,88	30,94	128,91	366,09	6	82,50	247,50	247,50
Carrinha	mar/16	34 413,30	12,5%	4 301,66	4 301,66	2 150,83	16 489,71	17 923,59	5	6 882,66	27 530,64	6 882,66
Cama	abr/11	1 000,00	12,5%	125,00	31,25	62,50	1 000,00	0,00	8	0,00	0,00	0,00

Quanto à depreciação por duodécimos, ainda é possível verificar na prática que as diferenças para o método linear apenas ocorrem no primeiro e no último ano de vida do ativo, uma vez que no primeiro exercício, o valor da depreciação corresponde ao número de meses desde a aquisição do ativo, e no último período corresponde ao número de meses que falta para completar a vida útil do bem, divergindo apenas nesses dois exercícios o valor das depreciações, comparativamente ao método da linha reta anual.

No entanto, é importante referir que este método acaba por ser interessante e válido do ponto de vista das depreciações, uma vez que acaba por apenas depreciar o número de meses em que o ativo realmente esteve em utilização ou funcionamento, acabando por ir mais ao encontro dos princípios estabelecidos pelo regime de acréscimo.

3.3.2. Impactos no resultado líquido da entidade B

Relativamente à entidade B, uma vez que apenas foi feita a depreciação fiscal por duodécimos e a depreciação contabilística anual através do método da linha reta, será efetuada comparação no decorrer dos anos de 2017, 2018 e 2019 entre estas duas situações, mas também o método da linha reta na perspectiva fiscal. A Tabela 21 mostra o resultado antes de depreciações, os gastos de depreciação e o resultado antes de impostos, para os três anos em estudo.

Tabela 21 – Resultados antes de impostos obtidos dos diferentes métodos de depreciação para a entidade B

2017			
	Duodécimos (€)	Anual (Fiscalidade) (€)	Anual (Contabilidade) (€)
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos	23 440,22	23 440,22	23 440,22
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	4 652,00	4 722,00	7 289,00
Resultado antes de impostos	18 788,22	18 718,22	16 151,22
2018			
	Duodécimos (€)	Anual (Fiscalidade) (€)	Anual (Contabilidade) (€)
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos	7 792,13	7 792,13	7 792,13
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	4 722,00	4 722,00	7 289,00
Resultado antes de impostos	3 070,13	3 070,13	503,13
2019			
	Duodécimos (€)	Anual (Fiscalidade) (€)	Anual (Contabilidade) (€)
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos	10 756,59	10 756,59	10 756,59
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	4 597,00	4 628,00	7 164,00
Resultado antes de impostos	6 159,59	6 128,59	3 592,59

Como é possível observar, relativamente à quantia de depreciações e ao resultado líquido, em primeiro lugar, uma vez que neste caso a vida útil estimada contabilisticamente foi inferior à estabelecida fiscalmente, é natural que o valor das depreciações na perspetiva contabilística seja superior. Em segundo lugar, é expectável não haver grandes alterações relativamente aos restantes valores, uma vez que embora seja um método por duodécimos, nos anos intermédios a depreciação continua a ser anual, como podemos verificar em 2018, na depreciação fiscal anual e por duodécimos, cujo valor é igual.

Por sua vez, em 2017, verifica-se uma ligeira diferença nas depreciações fiscais, uma vez que nesse ano foram adquiridos três ativos, dos quais apenas um foi em janeiro, levando a que os outros dois tenham sofrido uma depreciação inferior à anual, o que levou a uma ligeira diferença no valor das depreciações relativamente às anuais. Assim como no ano de 2019, em que a cama depreciada através dos duodécimos já tinha sido totalmente depreciada em 2018 pelas depreciações anuais contabilísticas, o que justifica a ligeira descida no valor das depreciações.

Isto leva a concluir, com evidência prática, que as diferenças no resultado líquido na utilização de duodécimos só se verificam no ano de aquisição ou total depreciação de um ativo, e se este não tiver sido adquirido em janeiro. O mesmo se pode dizer ao comparar

as depreciações por duodécimos na fiscalidade com a depreciação anual na contabilidade, uma vez que se a vida útil for a mesma, acaba apenas por existir diferenças no ano de aquisição ou no último ano de um ativo e, apenas se o valor desse ativo tiver bastante peso nos ativos fixos tangíveis, é que fará uma grande diferença no resultado líquido.

Neste caso, uma vez que a vida útil estimada na contabilidade foi inferior à vida útil de acordo com a perspetiva fiscal, a entidade terá que proceder a algumas correções no quadro 07 da Modelo 22.

3.3.3. Impactos no Quadro 07 da Declaração Modelo 22

Neste caso, como já observado, na eventualidade das depreciações na perspetiva contabilística serem inferiores à quota mínima estabelecida pela fiscalidade, e caso não seja apresentado (e aceite) um requerimento à AT de modo a justificar o porquê desse procedimento, então essa diferença negativa entre a quota de depreciação contabilística do período e a quota mínima aceite fiscalmente é perdida, não podendo ser esse valor considerado em períodos futuros no resultado, e não há nenhum procedimento mais a seguir.

No entanto, caso haja um excedente relativamente à diferença entre a quota de depreciação contabilística do período e a quota máxima aceite fiscalmente, essa diferença nesse exercício vai acrescer no quadro 07 da Modelo 22 para ser deduzida para efeitos de lucro tributável, nos anos seguintes, até ao final da vida útil fiscalmente aceite.

Neste caso prático, relativamente à entidade B, tanto o sofá, como a carrinha, têm um excedente face à quota máxima aceite fiscalmente. Como tal, esse valor excedente anual deve ser acrescido no campo 719 do quadro 07 da Modelo 22 em cada período, que posteriormente poderá ser deduzido no campo 763 do quadro 07 da Modelo 22.

depara os anos 2017, 2018 e 2019, o excedente de depreciação de cada ativo apresenta-se na Tabela 22.

Tabela 22 – Excedentes de depreciação dos ativos da entidade B

Ativos fixos tangíveis	Depreciação contabilística (€)	Depreciação aceite (€)	Excedente anual (€)
Remodelação	93,75	75,00	18,75
Sofá	82,50	61,88	20,63
Carrinha	6 882,60	4 301,63	2 580,98

Estes valores do excedente terão que ser inseridos anualmente no quadro 07 da Modelo 22, mais concretamente no campo 719 e, tal como é referido no artigo 20.º do DR n.º 25/2009, as depreciações que não sejam consideradas como gastos fiscais no período de tributação, dado o excedente da quantia máxima, serão aceites nos períodos seguintes como gastos fiscais, desde que não se excedam as quotas máximas de depreciação fixadas no presente DR.

Neste caso prático, apresentam-se as correções fiscais para os três ativos individualmente (Tabelas 23, 24 e 25), de forma a se oferecer uma melhor ideia acerca desta prática.

Tabela 23 – Correções a efetuar relativas às depreciações da remodelação

Remodelação			
Ano	Depreciação contabilística (€)	Depreciação aceite (€)	Correções no Quadro 07 (€)
2017	93,75	75,00	18,75
2018	93,75	75,00	18,75
2019	93,75	75,00	18,75
2020	93,75	75,00	18,75
2021	93,75	75,00	18,75
2022	93,75	75,00	18,75
2023	93,75	75,00	18,75
2024	93,75	75,00	18,75
2025	0,00	75,00	75,00
2026	0,00	75,00	75,00

acrescer valor anual no campo 719

deduzir valor no campo 763

Relativamente à remodelação, houve um excedente anual de aproximadamente 18,75 € durante os 6 anos de depreciação contabilística, o que neste caso levou a que tivessem que ocorrer essas correções a acrescer no campo 719 do quadro 07 da Modelo 22, durante os 6 anos de depreciação (aumenta o lucro tributável). No entanto, após terminar a depreciação contabilística, ainda são aceites fiscalmente gastos de depreciação relativos a períodos anteriores por mais dois anos, uma vez que a vida útil mínima aceite fiscalmente é de 8 anos, e apenas foram depreciados contabilisticamente 6 anos. Como tal, é possível deduzir gastos no valor da quota máxima de depreciação aceite fiscalmente, durante esses 2 anos, sendo apenas necessário deduzir no campo 763 os gastos, no valor de 75,00 € nesses dois períodos.

Tabela 24 – Correções a efetuar relativas às depreciações do sofá

Sofá			
Ano	Depreciação contabilística (€)	Depreciação aceite (€)	Correções no Quadro 07 (€)
2017	82,50	61,88	20,63
2018	82,50	61,88	20,63
2019	82,50	61,88	20,63
2020	82,50	61,88	20,63
2021	82,50	61,88	20,63
2022	82,50	61,88	20,63
2023	0,00	61,88	61,88
2024	0,00	61,88	61,88

Do mesmo modo para o sofá existe um excedente anual de depreciação no valor de aproximadamente 20,63 € que tem de ser acrescido no campo 719 durante os 6 anos de vida útil contabilística. Nos últimos dois anos é possível deduzir no campo 763 os gastos provenientes desse excedente de depreciação registado, sendo a soma desses dois anos, o valor correspondente à soma dos excedentes dos anos anteriores.

Tabela 25 – Correções a efetuar relativas às depreciações da carrinha

Carrinha			
Ano	Depreciação contabilística (€)	Depreciação aceite (€)	Correções no quadro 07 (€)
2016	6 882,60	4 301,63	2 580,98
2017	6 882,60	4 301,63	2 580,98
2018	6 882,60	4 301,63	2 580,98
2019	6 882,60	4 301,63	2 580,98
2020	6 882,60	4 301,63	2 580,98
2021	0,00	4 301,63	4 301,63
2022	0,00	4 301,63	4 301,63
2023	0,00	4 301,63	4 301,63

De igual forma foi elaborado para a carrinha o mesmo quadro só para mostrar que, neste caso, embora haja uma diferença de 3 anos na vida útil, é possível deduzir no campo 763 os gastos correspondentes ao excedente acrescido no campo 719 ao longo dos 5 anos de depreciações contabilísticas, exatamente durante os 3 anos após o término das mesmas, uma vez que a soma dos valores desses 3 anos, correspondem à soma das correções efetuadas nos primeiros 5 anos de depreciações.

Estas correções permitem à empresa realizar as depreciações através da perspetiva contabilística, de forma a obter os resultados que espelham a verdadeira situação da empresa e, ao mesmo tempo, usufruir dos benefícios fiscais obtidos quanto aos gastos efetuados. Deste modo, não há razão para a empresa seguir uma depreciação fiscal, uma vez que obtém os benefícios na mesma, e a única coisa que tem de fazer é recorrer a algumas correções no final do ano na Modelo 22, cujos custos administrativos para efetuar tais correções devem ser bastante insignificantes, não sendo deste modo, razão para a empresa se cingir pelas regras fiscais. Esta permissão fiscal, também leva a que haja uma aproximação da contabilidade e da fiscalidade, o que conseqüentemente pode levar a uma diminuição da dependência parcial que a fiscalidade exerce sobre a contabilidade, o que é bastante vantajoso para as empresas, uma vez que conseguem usufruir dos benefícios fiscais, sem colocar em causa os resultados contabilísticos.

3.4. Análise crítica

Após a realização do caso prático impõe-se uma breve discussão dos pontos principais a ter em consideração a partir do mesmo. Embora as entidades utilizadas não tenham uma dimensão muito significativa, não deixou de ser possível refletir as situações pretendidas.

Relativamente ao método da linha reta, verificou-se que as diferenças entre a perspetiva fiscal e a perspetiva contabilística não foram muitas, uma vez que a principal disparidade recaiu sobre a vida útil estimada fiscal e contabilisticamente, dado que contabilisticamente consiste no tempo que se espera que o ativo gere benefícios económicos para a entidade, enquanto na fiscalidade, encontra-se pré-estabelecido nas Tabelas I e II do DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, ligada a questões de duração técnica.

Por sua vez, quando ao método do saldo decrescente, já existem algumas divergências, uma vez que na fiscalidade, para além da vida útil se basear nas Tabelas I e II do DR, também são corrigidas por um coeficiente estabelecido por este mesmo DR, o que ainda diverge mais relativamente à taxa a ser utilizada na contabilidade. Este método apresenta então uma grande divergência nos valores das quotas de depreciação, em que na perspetiva contabilística há perda de gastos para efeitos fiscais, uma vez que, mesmo ao estimar uma vida útil dentro da vida útil aceite fiscalmente, as quotas a serem praticadas costumam ficar abaixo da quota mínima aceite fiscalmente, levando a perdas definitivas do gastos de depreciação não reconhecidos.

Quanto ao método das unidades de produção, é realmente o método que acaba por espelhar mais a atividade efetiva dos ativos de uma empresa, assim como os seus gastos, o que é uma grande vantagem. No entanto, tem a problemática de ter que ser aprovado por parte da AT, sempre que seja do interesse da empresa utilizar este método de depreciação, o que acaba por ser um entrave para muitas. Para além desse entrave, ainda tem a desvantagem de, no caso de não haver produção (utilização do ativo) num dado ano, a depreciação também será nula, o que, de certo modo, não corresponde totalmente à realidade, uma vez que o tempo também é uma variável de depreciação.

Relativamente à influência da fiscalidade sobre a contabilidade, no caso prático, ao realizar as depreciações através da perspetiva contabilística, foi possível verificar algumas perdas em benefícios fiscais (gastos não considerados em quotas de depreciação perdidas), assim como algumas correções necessárias de realizar no final de cada exercício no reporte à AT. No entanto, embora haja uma maior facilidade de aplicação por parte dos métodos fiscais, em contrapartida de alguns custos administrativos provenientes de complexidade na aplicação de certos métodos, assim como necessidade de requerimentos à AT, devido à realização das depreciações através de uma perspetiva contabilística, não é razão para que as empresas não se cinjam pelas normas contabilísticas, uma vez que o que importa é cumprir os objetivos da contabilidade que assentam na preparação das demonstrações financeiras de uma entidade, de forma a proporcionar informação verdadeira e apropriada, acerca da sua posição financeira e desempenho, para a sua utilização por parte dos utentes na tomada de decisões.

Esta dependência parcial da contabilidade face à fiscalidade existe, tanto em Portugal como noutros países, e embora muitas empresas nos dias de hoje continuem a basear-se em normas contabilísticas, muitas outras colocam os benefícios fiscais à frente dos objetivos contabilísticos. Esta dependência face à fiscalidade distorce a realidade financeira e económica da empresa, assim como traz alguns incentivos para as empresas “manipularem” as suas contas através destas regras, para a maximização dos benefícios fiscais, o que muitas das vezes acaba por prejudicar as empresas e os seus acionistas. No entanto, com a criação do SNC, a fiscalidade foi revista, e através dos resultados observados no caso prático e as respetivas correções possíveis na Modelo 22, denota-se uma cedência

por parte da fiscalidade, face à contabilidade, principalmente quando já são aceites quotas excedentárias em períodos futuros.

Considero que existe já uma harmonização internacional considerável ao nível da contabilidade; no entanto, a dependência parcial face à fiscalidade prejudica esta harmonização. Depois de ver o caso prático, repara-se que não é possível haver uma harmonização se cada empresa e cada país se reger de acordo com as suas próprias leis fiscais. O não permitir refletir a verdadeira situação da empresa, será complicado, principalmente porque os ativos fixos tangíveis constituem uma grande parte do valor dos ativos de muitas empresas, tendo grande influência nos seus resultados.

Conclusão

Este relatório organizou-se em três grandes capítulos: uma apresentação da empresa onde decorreu o estágio e das tarefas desenvolvidas, uma análise teórica acerca de quatro diferentes normativos contabilísticos sobre AFT, assim como uma análise das depreciações do ponto de vista fiscal e a correspondente comparação de ambas e, por fim, a realização de um caso prático de forma a colocar em prática as duas perspetivas, a contabilística e a fiscal.

Relativamente ao estágio, a diminuição da sua duração devido à pandemia colocou algumas restrições à experiência; ainda assim, foi possível aprender novos conceitos, assim como pôr em prática e aprimorar os conceitos já adquiridos no meu percurso académico. As tarefas a desenvolver foram se tornando mais complexas com o decorrer do estágio e, embora não tenha sido possível experienciar todas as funções presentes no dia-a-dia de um contabilista, não deixou de ser uma experiência enriquecedora, acompanhada de um grande espírito de entreatajuda, o que tornou o estágio numa experiência bastante positiva, assim como me ajudou a começar a compreender quais as matérias contabilísticas de maior e menor interesse prático, o que pode vir a ser bastante útil no meu futuro profissional.

Quanto aos normativos contabilísticos estudados, uma vez que todos têm por base a IAS 16, já seria de esperar uma grande semelhança entre ambos, tirando certos aspetos, como por exemplo, a menção de certas matérias na AASB 116 não presentes em outros normativos, ou a vertente mais compacta e objetiva da FRS 102 (mais concretamente na secção 17) não deixando de abranger, toda a informação presente na IAS 16. Quanto à NCRF 7 do SNC português, sendo também o espelho da IAS 16, não há, uma vez mais, grandes divergências.

No que toca às depreciações através da fiscalidade, tanto o CIRC como o DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, têm regras bastante específicas quanto ao tratamento destas matérias e, em certos aspetos, acabam por ser um pouco mais restritivos comparativamente à contabilidade, como também existem regras que acabam por ser mais benevolentes face às contabilísticas. Principalmente com a entrada do SNC em vigor, houve uma aproximação das regras contabilísticas e fiscais, sendo este um progresso positivo.

É natural que a fiscalidade imponha algumas das suas regras, uma vez que o seu objetivo recai sobre o cálculo do valor dos impostos a pagar pelas entidades e a cobrar pelo Fisco; no entanto, existem algumas regras na fiscalidade que acabam por levar empresas a subjugarem as normas contabilísticas às leis fiscais, dada a sua maior facilidade de aplicação, o que prejudica os utentes da informação financeira, uma vez que os resultados acabam por sair “manipulados” pela fiscalidade. Esta problemática assenta na tão discutida dependência parcial que a contabilidade tem face à fiscalidade, mencionada pelos mais diversos autores. Esta dependência parcial também acaba por interferir com a harmonização contabilística a um nível internacional, uma vez que, se cada país se reger pelas suas normas fiscais e estas dominarem a preparação da contabilidade, será difícil de obter uma informação financeira comparável entre os mais diversos países.

Quanto ao caso prático, o grande objetivo foi verificar quais as diferenças quando aplicados os diferentes métodos de depreciação na fiscalidade e na contabilidade, assim como perceber qual o impacto dos diferentes métodos contabilísticos nos resultados de uma empresa, e quais as correções a realizar na declaração fiscal Modelo 22, quando efetuadas as depreciações através da perspetiva contabilística.

Foi possível observar que, embora haja uma grande simplificação na utilização do método da linha reta, existe a possibilidade de utilizar diferentes métodos para diferentes conjuntos de ativos, o que por sua vez, dá a oportunidade à empresa de escolher o método que mais se adequa a cada tipo de ativo. Como tal, também se verificou que o método do saldo decrescente acaba por ser uma boa opção para elementos do ativo com elevado grau de tecnologia, e o método das unidades de produção mais para ativos em que seja possível verificar as unidades produzidas em cada período. Ao considerar a aplicação prática destes diferentes métodos, uma vez que os ativos utilizados neste caso prático não têm um peso muito significativo no total dos ativos das empresas em questão, comparativamente a grandes empresas no mercado, o impacto observado no resultado do uso de métodos diferentes não foi muito elevado. No entanto, há que salientar que tiveram de ocorrer determinadas correções, no final de cada período, relativamente a certas depreciações, para efeitos fiscais.

Assim, dado o objetivo de harmonização contabilística a nível internacional, e a importância das depreciações traduzirem a realidade, cabe às empresas não deixarem condicionar as

suas práticas de depreciação dos AFT pelos benefícios fiscais que daí advêm; nem colocarem as desvantagens dos cálculos da depreciação contabilística, como os custos administrativos, à frente da obtenção de informação financeira relevante, uma vez que acaba por ser prejudicial tanto para a empresa e a sua imagem verdadeira, como para os seus *stakeholders* e restantes utentes da informação financeira.

Bibliografia

Almeida, R. M. P., Dias, A. I., Albuquerque, F., Carvalho, F. & Pinheiro, P. (2010). *SNC explicado*. (2.ª ed.). Lisboa: AFT – Edições Técnicas.

Batista, C. I. C. (2014). *A evolução da contabilidade e o quotidiano num gabinete de contabilidade*. Relatório de Estágio do Mestrado em Auditoria e Análise Financeira. Instituto Politécnico de Tomar.

Borges, A., Rodrigues, A. & Rodrigues, R. (2010). *Elementos de contabilidade geral*. (25.ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.

Carvalho, A. R. S. (2010). *Ativos fixos tangíveis: NCRF 7*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão. Universidade de Coimbra.

Cerdeira, M. A. P. & Rodrigues, M. H. P. (2018, dezembro 6). NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis – Casos práticos. Obtido em maio 11, 2020, de <https://www.informador.pt/artigos/F15E.014C/NCRF-7-Ativos-Fixos-Tangiveis-Casos-Praticos>

Cerdeira, M. A. P. & Rodrigues, M. H. P. (2018, novembro 8). NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis – Excedentes de Revalorização – Aspectos Contabilísticos e Fiscais. Obtido em maio 11, 2020, de <https://www.informador.pt/artigos/F123.014C/NCRF-7-Ativos-Fixos-Tangiveis-Excedentes-de-Revalorizacao-Aspectos-Contabilisticos-e-Fiscais>

Costa, C. F. S. C. C. (2019). *Modelo de Organização de um Gabinete de Contabilidade*. Relatório de Estágio do Mestrado em Ciências Económicas e Empresariais. Universidade dos Açores.

Carreira, F., Pardal, P. & Heliodoro, P. (2016). *Ativos fixos tangíveis: NCRF 7 versus NCP 5*. Congresso Internacional de Contabilidade Pública.

Costa, C. B. & Alves, G. C. (2013). *Contabilidade financeira*. (8.ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.

Costa, S. C. P. C. (2017). *Determinantes das depreciações e amortizações nas empresas portuguesas não cotadas*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Instituto Politécnico do Porto.

Ferreira, A. M. M. M. (2013). *Tratamento fiscal de imparidades em ativos fixos tangíveis: Uma comparação entre Portugal, Espanha e Reino Unido*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Instituto Politécnico de Santarém.

Figueiredo, C. F. P. (2016). *A relação entre contabilidade e fiscalidade em Portugal: estudo de caso nas pequenas e médias empresas*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade. Universidade do Minho.

Florin-Constantin, D. & Corina-Maria, D. (2014). Approaches related to tangible assets depreciation. *Economic Sciences Series*, 14(1), 593-596.

Guedes, D. M. (2018, julho 31). *Os métodos de depreciação e as suas consequências fiscais*. Obtido em maio 11, 2020, de <https://www.informador.pt/artigos/F15D.014B/Os-metodos-de-depreciacao-e-as-suas-consequencias-fiscais>

Liberato, H. N. C. (2018). *As relações entre a contabilidade e a fiscalidade na tributação do rendimento: o apuramento do lucro fiscal*. Relatório do Estágio de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Universidade de Coimbra.

Maia, A. R. O. D. (2017). *Os desafios da contabilidade e a sua imagem: A perceção dos contabilistas certificados*. Relatório de Estágio do Mestrado em Contabilidade. Universidade do Minho.

Maocha, A. R. R. (2011). *O impacto fiscal decorrente do processo de remensuração de ativos fixos tangíveis*. Licenciatura em Contabilidade e Administração. Instituto de Ciências Económicas e Empresariais.

Marques, M. L. P. T. N. & Alves, M. C. F. G. (2012). *A mensuração subsequente dos ativos fixos tangíveis: Aplicação das normas internacionais IAS 16 e IAS 12 em Portugal e em Espanha*.

Martins, A., Sá, C. & Taborda, D. (2020). *A dedutibilidade de gastos no IRC: Uma análise económico-fiscal*. Coimbra: Edições Almedina.

Moura, M. A. S. (2011). *Depreciações de ativos fixos tangíveis: O impacto da alteração dos métodos de depreciação nos resultados das entidades*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Instituto Politécnico do Porto.

Mucomo, L. F. (2016). Identification of national and international regulations on accounting depreciation of tangible fixed assets. *SEA – Practical Application of Science*, 4(11), 373-378.

Nogueira, M. (2010). *Práticas de contabilidade*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão. Universidade de Coimbra.

Nunes, L. S. F. (2013). *A contabilidade financeira como sistema de informação*. Relatório de Estágio. Mestrado em Gestão, Universidade de Coimbra.

Oliveira, A. C. F. (2009). *Do imobilizado corpóreo aos ativos fixos tangíveis: um caso real do processo de transição*. Projeto de Mestrado em Contabilidade. Instituto Universitário de Lisboa.

Pestana, C. M. L. (2009). Relatório de Estágio de Licenciatura em Contabilidade. Instituto Politécnico da Guarda.

Pinto, J. A. P. (2011). *Fiscalidade*. (5.ª ed.). Porto: Areal Editores.

Rodrigues, A. M. (2016). *SNC: Sistema de normalização contabilística*. (3.ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.

Rodrigues, A. M., Carvalho, C., Cravo, D. & Azevedo, G. (2013). *Contabilidade financeira: sua aplicação*. Coimbra: Edições Almedina.

Rodrigues, A. R. A. (2015). *A contabilidade financeira e o seu papel ao serviço da fiscalidade empresarial: Estudo de caso para a empresa “LS”*. Relatório de Estágio do Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais. Universidade de Lisboa.

Rodrigues, J. (2018). *Sistema de normalização contabilística: SNC explicado*. (6.ª ed.). Porto: Porto Editora.

Rua, S. C. (2016). *A problemática do reconhecimento e da mensuração dos ativos fixos tangíveis: estudo comparativo do SNC e do SNC-AP*. Atas do XVII Encontro AECA.

Santos, L. M. M. (2017). *Divergências entre a contabilidade e a fiscalidade: Análise e implicações*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade. Universidade de Aveiro.

Santos, M. R. Q. S. C. R. (2009). *Ativos fixos tangíveis numa empresa de prestação de serviços: Transição para o sistema de normalização contabilística*. Projeto de Mestrado em Contabilidade. Instituto Universitário de Lisboa.

Semedo, D. T. (2015). *Depreciação dos ativos fixos tangíveis: O novo referencial contabilístico alterou os hábitos instalados em Portugal?* Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Politécnico de Lisboa.

Severo, A. F. N. (2009). *Práticas de contabilidade*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão. Universidade de Coimbra.

Silva, A. P. & Pereira, B. M. A. (2014). A depreciação/amortização: A fronteira que une e separa o regime contabilístico e o regime fiscal. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, 4(16), 561-576.

Silva, J. M. G. (2011). Os conflitos entre a fiscalidade e a contabilidade no âmbito do trabalho de revisão/auditoria. *Revisões & Auditores*, 1(52), 55-65.

Silva, N. M. P. & Anjos, C. A. V. (2013). *Julgamentos profissionais no SNC e seus efeitos em sede de IRC*. Estudos do ISCA, (6).

Tavares, T. C. (2011). *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor*. Coimbra: Edições Almedina.

Toma, M., Ionescu, L. & Founanou, M. (2018). Analysis applied to the impact of depreciation methods of immobilized assets on financial performance. *Journal of Science and Arts*, 18(4), 985-992.

Valério, M. S. S. (2010). Relatório de Estágio de Licenciatura em Contabilidade. Instituto Politécnico da Guarda.

Videira, S. C. (2013). *Contabilidade vs fiscalidade: a adoção das normas internacionais de contabilidade e a sua relevância na determinação do lucro tributável*. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade do Porto.

Vieira, A. S. (2011). Relatório de Estágio de Licenciatura em Contabilidade. Instituto Politécnico da Guarda.

Cibergrafia

<https://www.aasb.gov.au/Home.aspx>

<http://www.cgl.com.pt/>

https://europa.eu/european-union/topics/taxation_pt

<https://www.occ.pt/pt/noticias/quotas-perdidas/>

<https://www.occ.pt/pt/noticias/depreciacoes/>

<https://www.informador.pt/artigos/F19D.014B/Informacao-Vinculativa-CIRC-Depreciacoes-por-duodecimos>

Legislação

Australian Accounting Standards Board, AASB 116 – Property, Plant and Equipment. Obtido em maio de 2020, de https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB116_08-15_COMPmay19_01-20.pdf

Australian Accounting Standards Board, AASB 136 – Impairment of Assets. Obtido em maio de 2020, de https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB136_08-15_COMPdec16_01-19.pdf

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2019). Manual de Preenchimento do Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22. Obtido em outubro 2020, de https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/irc/Documents/Manual_Q_07_Mod22.pdf

Aviso n.º 8254/2015 – Estrutura Conceptual

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Obtido em junho de 2020 de https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/CIRC.pdf

Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

Financial Reporting Council, *Financial Reporting Standard 15 – Tangible Fixed Assets*. Obtido em maio 2020, de <https://www.frc.org.uk/accountants/accounting-and-reporting-policy/uk-accounting-standards/standards-in-issue/frs-15-tangible-fixed-assets>

Financial Reporting Council, *Financial Reporting Standard 102*. Obtido em junho de 2020, de [https://www.frc.org.uk/getattachment/69f7d814-c806-4ccc-b451-aba50d6e8de2/FRS-102-FRS-applicable-in-the-UK-and-Republic-of-Ireland-\(March-2018\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/69f7d814-c806-4ccc-b451-aba50d6e8de2/FRS-102-FRS-applicable-in-the-UK-and-Republic-of-Ireland-(March-2018).pdf)

International Accounting Standards Council, IAS 16 - Property, Plant and Equipment. Obtido em maio de 2020, de https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-16-en_844.pdf

International Accounting Standards Council, IAS 36 - Impairment of Assets. Obtido em maio de 2020, de https://www.efes.group/wp-content/uploads/2018/11/ias36_en.pdf

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 – Ativos Fixos Tangíveis.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 12 – Imparidade de Ativos.