

ASSUNTO:	Do reconhecimento do investimento nos ossários do cemitério da Freguesia como ativo fixo tangível.	
Parecer n.º:	INF_DAAL_AMM_5326/2020	
Data:	16.06.2020	

Pela Senhora Presidente da Junta de Freguesia foi solicitada informação sobre o reconhecimento como bens do ativo fixo tangível dos ossários e columbários do cemitério da Freguesia.

Com relevo para a questão colocada refere-se o seguinte:

*“Em 2019, foi realizado um investimento de cerca de €17.000,00 nos ossários e columbários no Cemitério da Freguesia de (...);*

*O regulamento do cemitério estabelece a concessão perpétua de ossários e columbários mediante o pagamento da respetiva taxa. (...).”*

*Questiona-se assim se “será de reconhecer os ossários e columbários como bens do ativo fixo tangível da freguesia dado que a propriedade destes bens não se transmite, verificam-se as condições de entrada de fluxos financeiro para a entidade (já se concessionaram vários ossários com pagamento da respetiva taxa) e de mensuração dos bens com fiabilidade (os bens foram contruídos e faturados á freguesia por uma empresa).”*

Cumpr, pois, informar:

#### I. Do enquadramento jurídico dos bens em presença

Em consonância com as definições constantes do Regulamento do Cemitério da Junta de Freguesia consulente (doravante Regulamento) consideram-se “Ossários, as estruturas agrupadas, com uma largura

*máxima de 50cm cada, destinadas à colocação de ossadas depois de serem exumadas da respetiva sepultura ou jazigo.”<sup>1</sup>*

Tais estruturas constituem, tal como as sepulturas temporárias e perpétuas, capelas, jazigos, locais onde são efetuadas as inumações.<sup>2</sup>

Determina ainda o Regulamento em apreço que os ossários poderão ser concessionados a requerimento dos interessados e após deferimento da Junta de Freguesia, sendo que os ossários concessionados são “sempre de caráter perpétuo após a liquidação das taxas em vigor na altura.”<sup>3</sup>

Por conseguinte, os ossários constituem locais onde, nos cemitérios, são efetuadas inumações, podendo o seu uso privativo ser concessionado, tal como sucede com as sepulturas e jazigos, a requerimento dos interessados mediante o pagamento de uma taxa, nos termos previsto no Regulamento.

Na verdade, sublinha-se que, de acordo com a posição unânime da doutrina<sup>4</sup>, a obtenção de terrenos nos cemitérios assume a natureza de uma concessão de ocupação ou de aproveitamento de domínio público em que o concessionário adquire o direito de uso privativo desse domínio, mediante o pagamento de uma taxa<sup>5</sup>.

Neste contexto, o investimento efetuado nos ossários e columbários deve ser considerado um investimento no cemitério paroquial, enquanto bem do domínio público da freguesia.

Partindo deste pressuposto, passemos a responder à questão que em concreto é colocada.

---

<sup>1</sup> Cf. Regulamento n.º 724/2018, publicado no Diário da República n.º Aviso n.º 207/2018, Série II de 26 de outubro (Aviso n.º 15524/2018).

<sup>2</sup> Cf. Artigo 9.º do Regulamento. Anota-se que não foi detetada, no Regulamento, referência aos columbários enquanto lugar onde, geralmente num cemitério, são depositadas as urnas contendo as cinzas dos mortos depois da cremação dos cadáveres.

<sup>3</sup> Cf. Artigo 47.º do Regulamento.

<sup>4</sup> Cf. Marcello Caetano, Manual de Direito Administrativo, Vol II, 10ª ed., Almedina, Coimbra, 1991, págs 940 e segs; Diogo Freitas do Amaral, A utilização do domínio público pelos particulares, Coimbra Ed., 1965, pág. 173; e Vítor Manuel Lopes Dias, CEMITÉRIOS, Jazigos e Sepulturas, Coimbra Ed. (Dep.), 1963, págs. 376 e segs,

## 2. Do reconhecimento dos ossários como bens do ativo fixo tangível da freguesia

Como é sabido, as entidades públicas que adotam o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas<sup>6</sup> (SNC-AP) pela primeira vez terão que preparar um balanço de abertura relativo ao primeiro exercício da sua aplicação, o que implica um conjunto de ajustamentos ao último balanço elaborado de acordo com o POCAL.<sup>7</sup>

Neste sentido, as entidades públicas que aplicam o SNC-AP pela primeira vez devem<sup>8</sup>:

- a) Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas normas de contabilidade pública;
- b) Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas normas de contabilidade pública;
- c) Reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as normas de contabilidade pública pertencem a outra categoria;
- d) Aplicar as normas de contabilidade pública na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

Ora, no SNC-AP o tratamento contabilístico dos «Ativos fixos tangíveis» encontra-se previsto na Norma de Contabilidade Pública 5 (NPC 5), cujo objetivo é proporcionar informação sobre os investimentos de uma entidade neste tipo de ativos e as alterações que neles ocorreram.

De acordo com a NPC 5, Ativos Fixos tangíveis são os bens com substância física que:<sup>9</sup>

- (a) São detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos (isto é não se destinam a ser vendidos ou transformados)
- (b) Se espera sejam usados durante mais de um período de relato.

---

<sup>5</sup> Sobre o regime de concessão vide parecer emitido por esta Direção de Serviços disponível em [https://www.ccdr-n.pt/sites/default/files/ficheiros\\_ccdrn/administracaolocal/regime\\_de\\_concessao\\_de\\_terrenos\\_em\\_cemiterios\\_1.pdf](https://www.ccdr-n.pt/sites/default/files/ficheiros_ccdrn/administracaolocal/regime_de_concessao_de_terrenos_em_cemiterios_1.pdf)

<sup>6</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, na sua atual redação.

<sup>7</sup> Vide Manual de Implementação do SNC-AP, Versão junho de 2017, disponível na página eletrónica da Comissão de Normalização Contabilística em [http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC\\_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTACAO\\_SNC\\_AP\\_Versao2\\_HomologadoSEO.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf)

<sup>8</sup> Cf. Artigo 14.º do SNC-AP.

<sup>9</sup> Cf. Parágrafo 9 do n.º 3 (Definições) da NPC 5

Contrariamente ao que sucedia no POCAL, em que os bens do domínio público constituíam uma rubrica própria, no novo referencial contabilístico, os ativos fixos tangíveis incluem os bens quer do domínio privado quer do domínio público.

## 2.1. Reconhecimento inicial

O custo de um bem do ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:<sup>10</sup>

(a) *For provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem e*

(b) *O custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade,*<sup>11</sup>

Assim, os ativos fixos tangíveis devem ser reconhecidos pela entidade que os detém e utiliza independentemente de ser ou não proprietária do bem (cf. prevalência da substância económica sobre a forma legal).<sup>12</sup>

Neste contexto, dúvidas não subsistem que o investimento nos ossários e columbários do cemitério da freguesia deve ser reconhecido como um ativo fixo tangível porquanto em causa está um bem que:

- a) Não se destina a ser vendido ou transformado;
- b) É usado por mais de um período de *relato* (um ano);
- c) Traz benefícios económicos futuros para a freguesia atenta a possibilidade de o respetivo uso privativo ser concessionado mediante o pagamento de uma taxa, nos termos fixados no Regulamento do Cemitério e
- d) O respetivo custo é suscetível de ser mensurado com fiabilidade.

---

<sup>10</sup> Cf. Parágrafo 10 da NCP 5

<sup>11</sup> Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo, constando dos parágrafos 21 a 27 da NCP, os custos que devem ser incluídos e os que devem ser excluídos da quantia reconhecida.

<sup>12</sup> Neste sentido vide Manual de Implementação do SNC-AP página 85.

Acresce referir que de acordo com as Notas de Enquadramento ao Plano de Contas Multidimensional, aprovadas em Anexo à Portaria n.º 189/2016 de 14 de julho, os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, incluindo os bens do domínio público, devem ser registados na Classe 4 – Investimentos.

Esta classe inclui os Ativos fixos tangíveis (Conta 43) que integra os bens que, como sucede no caso em apreço, cumulativamente:

- a) Sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos;
- b) Se espera sejam usados durante mais de um ano;
- c) Não se destinem a ser vendidos ou transformados.

A conta 43 inclui igualmente as benfeitorias e as grandes reparações que sejam de acrescentar aos ativos fixos tangíveis.

Em concreto e dado que em causa está um cemitério, o investimento deve ser registado na Conta «43026 Cemitérios, a desagregar por localização» que integra edifícios e outras construções de domínio público, nomeadamente cemitérios.

### 3. Conclusão

Os ossários constituem locais onde, nos cemitérios, são efetuadas inumações, podendo o seu uso privativo ser concessionado, tal como sucede com as sepulturas e jazigos, a requerimento dos interessados mediante o pagamento de uma taxa, nos termos previsto no Regulamento do cemitério da Freguesia.

Nos termos da NCP 5 devem ser reconhecidos como ativos fixos tangíveis, os bens que:

- a) Sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos (isto é não se destinem a ser vendidos ou transformados);
- b) Se espera sejam usados durante mais de um ano (mais do que um período de relato);

c) Seja provável que a entidade usufruirá de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço pelo seu uso e

d) Seja possível mensurar o bem com fiabilidade.

De acordo com as Notas de Enquadramento ao Plano de Contas Multidimensional, aprovadas em Anexo à Portaria n.º 189/2016 de 14 de julho, os bens detidos com continuidade, ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, incluindo os bens do domínio público, devem ser registados na Classe 4 – Investimentos, na qual se incluem os «Ativos fixos tangíveis» (Conta 43) que, por sua vez, inclui igualmente as benfeitorias e as grandes reparações que sejam de acrescentar ao custo dos ativos fixos tangíveis.

Assim, o investimento nos ossários e columbários deve ser reconhecido como um ativo fixo tangível a acrescentar ao custo do cemitério, devendo em concreto ser contabilizado na «Conta 43026 Cemitérios», a desagregar por localização.

À consideração superior,