

# **Tratamento Fiscal e Aplicação da NCRF 12 – Imparidade de Ativos em Portugal, Espanha e Reino Unido**

Dissertação de Mestrado

Vasco Soares de Albergaria Ivens Brandão

Mestrado em

**Ciências Económicas e Empresariais**



Ponta Delgada  
2021

**UNIVERSIDADE DOS AÇORES**  
**Faculdade de Economia e Gestão**

Rua da Mãe de Deus  
9500-321 Ponta Delgada  
Açores, Portugal

# **Tratamento Fiscal e Aplicação da NCRF 12 – Imparidade de Ativos em Portugal, Espanha e Reino Unido**

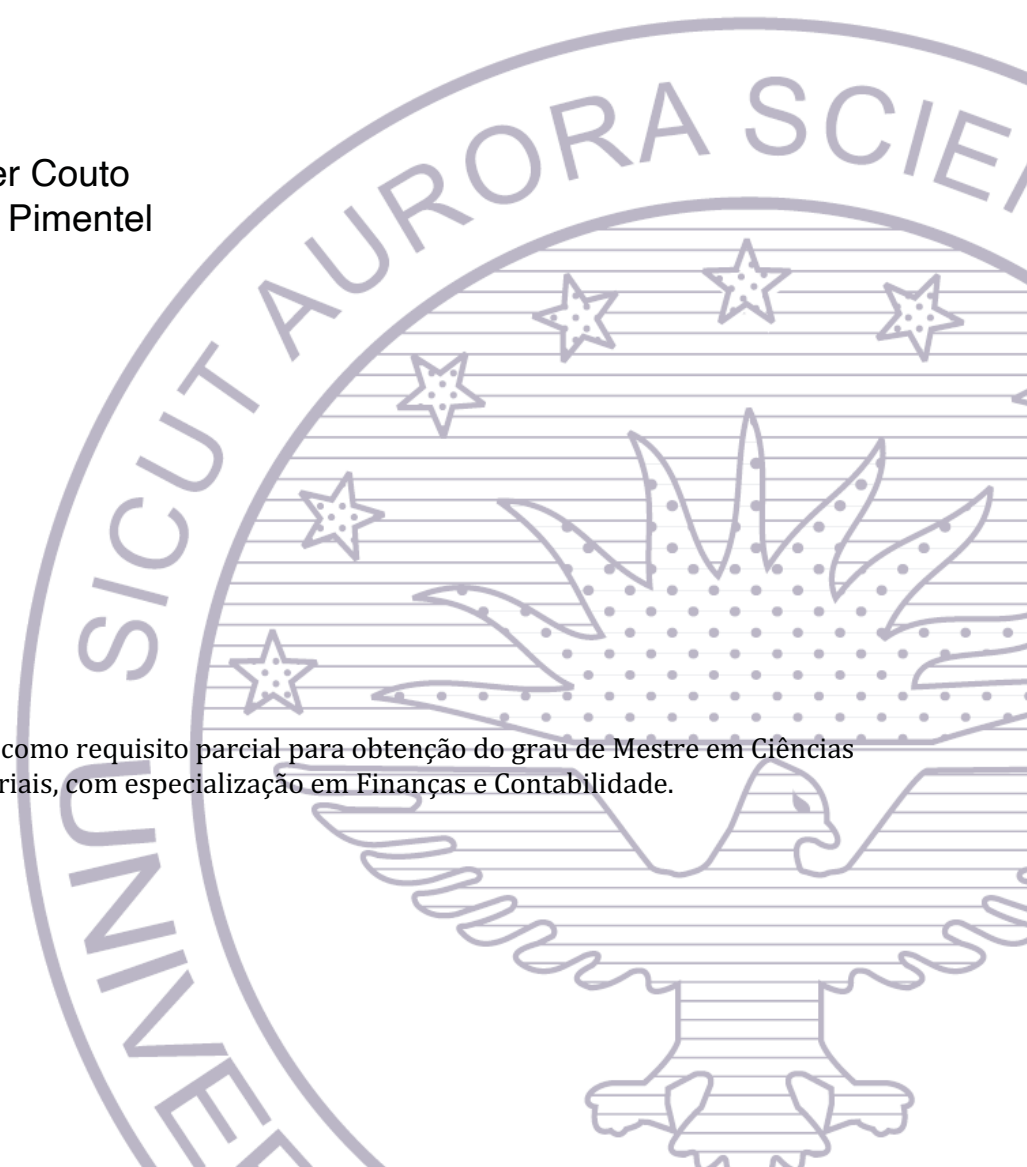
Dissertação de Mestrado

Vasco Soares de Albergaria Ivens Brandão

## **Orientadores**

Prof. Doutor Gualter Couto  
Prof. Doutor Pedro Pimentel

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Ciências Económicas e Empresariais, com especialização em Finanças e Contabilidade.



## RESUMO

Com o decorrer do tempo e, por consequente, com o crescente desenvolvimento da economia a nível global, houve, por parte das empresas, a necessidade de atuarem de forma internacional. Dada esta globalização, tornou-se interessante perceber como evoluiu a contabilidade e quais as diferenças e semelhanças das leis fiscais entre os diversos países. Estas comparações levaram a perceber se um país é mais competitivo que outro, aumentaram o conhecimento sobre o funcionamento de cada país e deram a possibilidade de sugerir ideias para aplicar no nosso país. Esta evolução crescente levou à imposição de se conhecerem e interpretarem as leis fiscais de cada país, e assim tentar igualar a forma como a informação é tratada. Claramente, esta uniformidade de tratamento e comparação da informação útil a cada empresa veio facilitar a atuação destas a nível geral.

Este estudo abordou dois tipos de pesquisa, a qualitativa e a quantitativa, sendo que a inferência estatística não foi necessária, visto que foi analisado o tratamento fiscal e a aplicação de Imparidades de Ativos Fixos Tangíveis (AFT) em Portugal, Espanha e Reino Unido.

Da dissertação, concluiu-se que Portugal e Espanha apresentavam semelhanças no que toca à aceitação fiscal de imparidades de ativos fixos tangíveis, apesar de Espanha restringir mais esta aceitação que Portugal. O Reino Unido, tendo origem Anglo Saxónica, teve um comportamento diferente dos outros dois países, onde não aceitava a dedução fiscal de imparidades de AFT. Este país tem trabalhado com uma taxa de equilíbrio denominada por *balancing charge*.

Este trabalho contribuiu, sem dúvida, para um melhor entendimento da norma NCRF 12 – Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis, em Portugal. O mesmo foi útil, também, para se fazer uma comparação entre a aceitação fiscal destas imparidades em 3 países distintos. Assim, aprofundou-se o conhecimento entre as leis fiscais de Portugal, Espanha e Reino Unido, tendo-se tirado ideias de melhoria para o nosso país.

**Palavras Chave:** “AFT”, “Contabilidade”, “Fiscalidade”, “Harmonização”, “Imparidade”, “IRC” e “NCRF 12”.

## ABSTRACT

As time went by, and consequently, with the growing development of global economy, companies had the need to act internationally. Due to this globalization, it became interesting to understand how accounting evolved and what the differences and similarities were of the tax laws among several countries. These comparisons enabled us to understand if a country is more competitive than another, increased the knowledge about the way each country operates and made it possible to suggest ideas to apply to our country. This growing evolution led to the need of knowing and interpreting each country's tax laws, trying to equal the way information is handled. This uniformity of information treatment and comparison useful to every company makes their action clearly easier globally.

This paper addressed two types of research, qualitative and quantitative, though the statistic illusion is not necessary, as we analysed the tax treatment and the application of Impairments of Tangible Fixed Assets (TFA) in Portugal, Spain and the United Kingdom.

From this dissertation, we can conclude that Portugal and Spain presented similarities in what the tax acceptance of impairments of tangible fixed assets are concerned, although Spain restricts this acceptance more than Portugal. The United Kingdom, with its Anglo-Saxon origin, had a different behaviour from the other two countries, not accepting tax deduction of impairments of TFA. This country has been operating with a balance tax named balancing charge.

This paper work contributed, no doubt, to a better understanding of the norm NCRF 12 - Impairment of Tangible Fixed Assets, in Portugal. It was also useful to compare the tax acceptance of these impairments in the three mentioned countries. So, we deepened the knowledge of the tax laws in Portugal, Spain and the United Kingdom, having withdrawn ideas for improvement in our country.

**Keywords:** “Accounting”, “Harmonization”, “Impairment”, “IRC”, “NCRF 12”, “Tangible Fixed Assets” and “Taxation”.

## DEDICATÓRIA

Existem pessoas que nos marcam, de uma forma ou de outra, tendo um papel essencial em toda a nossa vida ou, de certo modo, assinalam determinado período da nossa existência.

Gostaria de dedicar este passo tão importante na minha vida, em primeira instância, à minha família, que sempre me apoiou e deu força para ir mais longe. Aproveito para destacar, entre todos os familiares, a minha namorada e futura esposa, que tanto me ajuda. Os meus pais, que formaram o pilar de todo o meu ensino, com eles e a sua constante insistência e espírito de superação ajudaram a atingir mais um objetivo. Dedico igualmente aos meus avós, que incessantemente desejaram que conquistasse mais uma meta a que me proponha e, por fim, aos meus irmãos, que sempre torceram pela minha evolução.

Quero também aqui expressar a minha palavra à minha afilhada, que tanta amizade me faz, na esperança que, tal como eu, ela também consiga chegar onde deseja.

Gostaria de dedicar também esta marca à própria Instituição de Ensino, Universidade dos Açores e, por conseguinte, a todo o pessoal docente e não docente com o qual tive o privilégio de privar, que tanto me deram e ajudaram a tornar isto possível.

Por fim e, não menos importante, dedicar este passo tão marcante para mim, a todos os meus colegas, que enfrentaram comigo as dificuldades e ajudaram a superar todos os obstáculos.

## AGRADECIMENTOS

É importante realçar que a elaboração desta dissertação não teria sido possível sem todo o percurso transitado até aqui, incluindo todas as pessoas que passaram no meu caminho, todas as experiências vividas e todas as lições e ensinamentos que tive a sorte de apreender.

Dito isto, queria começar por agradecer a duas pessoas que foram completamente essenciais na elaboração desta dissertação, a minha namorada e futura esposa, Sofia Rego, que tanto me orientou e ajudou a planear toda a dissertação e a minha mãe, Cristina Brandão, que sempre foi revendo o trabalho, no sentido de melhorar o mesmo.

Em segundo lugar e, igualmente ou mais importante, agradecer aos meus orientadores, Gualter Couto e Pedro Pimentel, que garantiram a qualidade do trabalho final, aumentando a minha confiança na altura da entrega da dissertação.

Quero agradecer também ao meu pai, Vasco Brandão, e aos meus dois irmãos, Francisco Brandão e Mariana Brandão, que tanto sofreram para que acabasse esta etapa com sucesso, no sentido de me ver concretizado.

Dar uma palavra aos meus avós, Eugénio Albergaria e Manuela Albergaria, pela constante presença e força que me deram ao longo deste processo. Muito obrigado pela persistência e motivação que sempre me dedicaram. Dentro do mesmo parágrafo, falar também dos meus avós, Luís Brandão e Fernanda Tavares, pela constante preocupação, apoio, presença, motivação e confiança que depositaram em mim toda a minha vida.

Gostaria de dar também uma palavra aos meus sogros, João Rego e Estrela Rego, por estarem sempre presentes e a ajudar a todos os níveis.

Por fim e, não menos importante, agradecer aos meus colegas que tanta amizade me demonstraram e tanto apoio e motivação me transmitiram para conseguir alcançar os meus objetivos.

A todos, muito obrigado!

## ÍNDICE

Resumo .....	i
Abstract .....	ii
Dedicatórias .....	iii
Agradecimentos .....	iv
Lista de tabelas .....	vi
Lista de abreviaturas .....	vii
Capítulo I – Introdução .....	1
Capítulo II – Harmonização da contabilidade e fiscalidade a nível global .....	4
2.1 - Harmonização da contabilidade .....	4
2.2 – Harmonização da fiscalidade .....	6
Capítulo III – Procedimentos e critérios contabilísticos no reconhecimento de imparidades em ativos fixos tangíveis .....	9
3.1 – Conceitos fundamentais .....	9
3.1.1 – Ativo .....	9
3.1.2 - Ativo fixo tangível .....	10
3.1.3 – Imparidade .....	10
3.2 - Mensuração de ativos .....	11
3.2.1 – Mensuração no reconhecimento inicial .....	12
3.2.2 – Mensuração após reconhecimento .....	12
3.3. – Mensuração da quantia recuperável .....	12
3.4. - Custo histórico versus justo valor .....	13
3.5. - Testes de imparidade aos ativos fixos tangíveis .....	15
3.6. – Mensuração de imparidades de ativos fixos tangíveis – Modelo do custo vs modelo de revalorização .....	15
3.7. - Reversão de imparidades em ativos fixos tangíveis .....	16
Capítulo IV – NCRF 12 – Imparidade de ativos fixos tangíveis .....	18
Capítulo V - Metodologia .....	20
Capítulo VI – O tratamento fiscal de imparidades em ativos fixos tangíveis .....	22
6.1. – O tratamento fiscal de imparidades de ativos fixos tangíveis em Portugal .....	22
6.1.1. – O sistema fiscal português .....	22
6.1.2. – O tratamento fiscal de imparidades em ativos fixos tangíveis em Portugal .....	23
6.2. – O tratamento fiscal de imparidades de ativos fixos tangíveis em Espanha .....	24
6.2.1. – O sistema fiscal Espanhol .....	24
6.2.2. – O tratamento fiscal de imparidades de ativos fixos tangíveis em Espanha .....	25
6.3. – O tratamento fiscal de imparidades de ativos fixos tangíveis no Reino Unido .....	26
6.3.1. – O sistema fiscal no Reino Unido .....	26
6.3.2. – O tratamento fiscal de imparidades de ativos fixos tangíveis no Reino Unido .....	27
Capítulo VII – Sugestões de melhoria .....	29
Capítulo VIII – APLICAÇÃO DA NCRF 12 – Caso prático .....	32
8.1- Exposição do caso prático .....	32
8.1.1- Resolução do caso prático .....	32
Capítulo IX – Conclusão .....	36
Referências .....	39

## **LISTA DE TABELAS**

- Tabela 1. Determinação do valor do Goodwill a imputar a cada máquina.
- Tabela 2. Determinação do valor do ativo corporate a imputar a cada máquina.
- Tabela 3. Determinação do valor do ativo corporate a imputar a cada máquina.
- Tabela 4. Quantia escriturada total de cada máquina e da unidade geradora de caixa.
- Tabela 5. Alocação da perda por imparidade final a cada máquina e unidade geradora de caixa.
- Tabela 6. Movimento Contabilístico a efetuar.

## LISTA DE ABREVIATURAS

DF - Demonstrações Financeiras  
IFRS - *International Financial Reporting Standards*  
IASB - *International Accounting Standards Committee*  
OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico  
ONU - Organização das Nações Unidas  
EU - União Europeia  
IFAC - *International Federation of Accountants*  
IASB - *International Accountant Standards Board*  
FEE - *European Federation of Accountants*  
IRFAA Asia-*International Regional Federation of Accountants and Auditors EURASIA*  
IAA - *International Actuarial Association*  
EC - Estrutura Conceptual  
SNC – Sistema Nacional Contabilístico  
AFT - Ativo Fixo Tangível  
IFRS - *International Financial Reporting Standard*  
IASB - *International Accounting Standards Board*  
IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares  
IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado  
CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
LIS - *Ley del Impuesto sobre Sociedades*  
NCRF - Norma Contabilística de Relato Financeiro

## CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

Dada a globalização e a internacionalização das empresas, tornou-se importante perceber como proceder a nível do tratamento da informação, de forma a facilitar o procedimento para as empresas. Com a fundação da União Europeia e a livre circulação de pessoas, bens e capital, tornou-se interessante estudar como o mercado evoluiu e qual a legislação que possibilitou este mercado comum. A partir daqui, decidiu-se compreender como evoluiu o tratamento contabilístico a nível internacional, como se alteraram as leis fiscais, mais concretamente no que concerne ao tratamento fiscal das imparidades de ativos fixos tangíveis. Examinar especificamente o tratamento fiscal de imparidades de ativos fixos tangíveis revelou-se interessante, dada a sua subjetividade, tornando-se fundamental compreender os riscos inerentes ao tratamento deste tema. O objetivo deste estudo passou por entender o tratamento fiscal das imparidades em ativos fixos tangíveis em Portugal, Espanha e Reino Unido, de forma a perceber as semelhanças e diferenças no tratamento destas imparidades nestes 3 países. Esta comparação permitiu recolher informação como cada país atuou nesta situação, dando-se origem a sugestões de melhorias no nosso país, para além de se ter aprofundado o conhecimento nesta área.

Da revisão da literatura, ficou-se a compreender como a contabilidade em Portugal tem vindo a evoluir de acordo com o desenvolvimento da economia internacional. Sendo assim, deu-se um processo de harmonização contabilística à escala global como forma de os utilizadores da informação poderem entender-se universalmente.

A nível fiscal, percebeu-se que a sua divergência entre os diversos estados membros foram um assunto crítico na gestão financeira das instituições. Sendo assim, perceber como a contabilidade e a fiscalidade evoluiu na Europa é o ponto de partida deste estudo na forma como se tentou explicar como a harmonização contabilística e fiscal pode facilitar as empresas.

Ainda dentro deste capítulo, explanou-se que a fiscalidade é um fator competitivo dentro de um conjunto de países. Isto é explicado pelo facto de quanto menores forem os impostos, mais atrativo se torna o país para as empresas. É, também, igualmente relevante compreender como a União Europeia legisla a competitividade fiscal dentro dos seus estados membro.

O objetivo desta dissertação passou por abordar o tema das Imparidades dos Ativos Fixos Tangíveis (AFT) de modo a perceber a sua aplicação em Portugal e qual o seu impacto nos resultados das empresas, bem como a sua aceitação a nível fiscal em

Portugal, Espanha e Reino Unido. Dentro deste assunto, foi realizada uma comparação entre os três países anteriormente citados. Espanha foi útil para entender como economias próximas atuavam neste conceito. O Reino Unido, ao ser uma economia distante e com outra cultura, foi interessante perceber-se como procede ao tratar destas imparidades. Desta comparação, pretendeu-se concluir se seria vantajoso utilizar alguns métodos destas outras culturas em Portugal.

A nível de metodologia, este estudo teve em conta apenas uma pesquisa descritiva e qualitativa, uma vez que foi um tema baseado em investigação de literatura. Abordar o tema do tratamento fiscal e aplicação da norma NCRF 12 – Imparidades em Ativos Fixos Tangíveis não implicou inferência estatística, pelo que a metodologia desta dissertação passou por aprofundar o conhecimento acerca desta norma e sua aceitação fiscal nos 3 países suprarreferidos.

Após análise do tema, concluiu-se que Portugal e Espanha apresentavam maiores semelhanças no tratamento fiscal de imparidades de ativos fixos tangíveis, ao contrário do Reino Unido. Isto explicou-se facilmente pelas influências continentais dos países vizinhos, com maior dependência da fiscalidade no que toca à contabilidade, ao contrário da influência Anglo-saxónica do Reino Unido, tendo uma contabilidade mais virada para o financiamento em capitais próprios. Conseguiu-se perceber que os 3 países restringiam muito a aceitação fiscal destas imparidades, onde Portugal e Espanha obrigavam o respeito por critérios específicos e o Reino Unido simplesmente não aceitava a dedução fiscal deste conceito.

Este tema, como se percebeu no estudo, proveio de uma grande subjetividade. Dito isto, concluiu-se que o tratamento fiscal do mesmo acarretou a possibilidade de implicar fraude fiscal ou até contabilidade criativa. Foi por esta razão que o legislador teve tanta prudência a legislar este tema. O facto de uma organização contabilizar grandes imparidades num ano, pode levar a resultados superiores nos outros anos, ou seja, pode levar a enviesamento nos resultados das empresas. Sendo assim, a aceitação fiscal das imparidades em ativos fixos tangíveis foi tão restrita nos 3 países em estudo, precisamente para não permitir estes enviesamentos nos resultados.

Esta dissertação considera-se muito importante, para quem quer aprofundar o seu conhecimento no tratamento de imparidades de ativos fixos tangíveis, tanto a nível da sua aplicação, como a sua aceitação fiscal no que toca às leis de 3 países. Com a leitura desta investigação, fica-se com um conhecimento profundo acerca do conceito das imparidades

de AFT e qual a legislação à volta do mesmo. O estudo explicou também a evolução da contabilidade e da fiscalidade desde o início da globalização e fez um resumo dos conceitos abordados na norma NCRF 12 – Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis. Sendo assim, considerou-se como contributo deste trabalho, como referido acima, o conhecimento, de forma bastante completa, do conceito das imparidades de ativos fixos tangíveis.

Em suma e, explicando a cronologia da dissertação, começou-se por elucidar a harmonização contabilística e fiscal a nível internacional. De seguida, foram abordados conceitos necessários para entender o caso em estudo. No capítulo IV foi feito um resumo da NCRF 12- Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis. A Metodologia do estudo foi o tema seguinte. Passado este capítulo, incidiu-se sobre o tratamento fiscal das Imparidades de AFT em Portugal, Espanha e Reino Unido, elaborando-se posteriormente um capítulo sobre análise crítica e sugestões de melhoria. Para finalizar a dissertação, foi exemplificado um caso prático, de forma a explicar como se deve executar esta norma no nosso país, e tiraram-se todas as conclusões do estudo no capítulo da Conclusão.

## **CAPÍTULO II – HARMONIZAÇÃO DA CONTABILIDADE E DA FISCALIDADE A NÍVEL GLOBAL**

O interesse em compreender o comportamento de como gerar riqueza por parte dos profissionais, evoluindo depois para a globalização dos mercados financeiros, do progresso social, das ciências e tecnologias começou com a Revolução Industrial (Sá, 2002).

Este capítulo teve como objetivo mostrar a evolução da contabilidade ao longo do tempo, considerando sempre a evolução da própria economia mundial.

Numa primeira instância, foi analisado o que contribuiu para a harmonização contabilística a nível global, sendo que, numa segunda fase, foi abordado o tema da harmonização fiscal dentro da União Europeia e Reino Unido.

### **2.1 - Harmonização da contabilidade**

A contabilidade tem sido uma área que suscita diferentes opiniões (Guimarães, 2011). Neste sentido, em Portugal, alguns mestres a defiram como uma ciência complexa. A contabilidade considera-se uma ferramenta essencial para a tomada de decisões por parte dos utilizadores financeiros, sendo um sistema de informação que pode permitir organizar e informar sobre a real situação das empresas, permitindo a execução de decisões corretas (Borges, 2010), (Monteiro, 2004) e (Amaral, 2001).

Devido a diversos fatores, como o sistema legal, a origem do financiamento empresarial, a influência da fiscalidade, o grau de desenvolvimento do país, fatores culturais, o ambiente político e outras razões, houve um afastamento dos procedimentos contabilísticos de país para país. Existiu inicialmente uma grande diversidade de práticas, as quais, embora pudessem estar harmonizadas a nível local, eram muito diferentes umas das outras a nível internacional, incluindo dentro dos países anglo saxónicos e continentais (Barroso, 2015).

Com o termo globalização pôde-se optar por duas situações: a harmonização e a normalização (também chamada de uniformização). Enquanto que a harmonização se define como o processo que permitiu a compatibilidade das diversas práticas contabilísticas, impondo limites ao seu grau de variação, a normalização impunha normas mais rígidas (Amaral, 2001).

Com o interesse crescente por parte dos investigadores e analistas financeiros em compreender as demonstrações financeiras das diversas empresas estrangeiras e por forma a terem credibilidade de análise, assim como método de comparabilidade da

contabilidade internacional, surgiu o conceito de harmonização contabilística. Esta pode-se definir como o processo pelo qual se pretende aumentar a compatibilidade das diversas práticas contabilísticas até ao limite das suas variações (Amaral, 2001).

Deve-se salientar que até então a língua, a cultura, os sistemas políticos, económicos e legais conduziram a uma diversidade contabilística (de Lima Rodrigues, 2004). Esta diversidade era uma das principais dificuldades à análise e interpretação das Demonstrações Financeiras (DF). O facto das DF não serem comparáveis levou a atrasos na sua divulgação e análise, originando elevados custos de interpretação e de capital (Almeida, 2009). Em 2005, concluiu-se a harmonização contabilística internacional com o objetivo de tornar as demonstrações financeiras transparentes e comparáveis. Isto foi possível com a adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) pelas empresas cotadas pela bolsa de valores. Houveram vários interessados na harmonização contabilística internacional, sendo eles os reguladores, preparadores e utilizadores das DF (Nobes, 2008). Podem-se destacar algumas instituições como a *International Accounting Standards Committee* (IASB), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), a Organização das Nações Unidas (ONU) e a União Europeia (EU) (Amaral, 2001).

A harmonização contabilística foi influenciada por duas origens, a anglo-saxónica e a continental. Os países orientavam-se contabilisticamente segundo o meio onde operavam (Nobes, 2008).

O crescimento das entidades multinacionais surgiu graças aos desenvolvimentos de grandes espaços económicos (“U.E.”, “Nafta”, “Mercosul”, “Sudoeste Asiático”), à regionalização e globalização da economia, dos mercados financeiros e das bolsas de valores, à liberalização do comércio e à internacionalização das empresas (de Lima Rodrigues, 2004).

Com a crescente necessidade de comparar a informação a nível global, surgiu o interesse de encontrar um organismo que normalizasse a contabilidade e que fosse aceite por todas as empresas e organizações. Os candidatos que se consideravam melhores para este procedimento foram a ONU e a OCDE a nível internacional público, enquanto que a nível internacional privado destacaram-se a *IFAC* (*International Federation of Accountants*) e o *IASB* (*International Accountant Standards Board*) (Guerreiro, 2013). No âmbito regional público, foram consideradas a União Europeia e Mercosul (Mercado Comum da América

do Sul) e no privado, também a nível regional, destacam-se a *FEE* (*European Federation of Accountants*), a *IRFAA* *Asia* (*International Regional Federation of Accountants and Auditors EURASIA*) e a *IAA* (*International Actuarial Association*) (Saraiva, 2015).

De salientar que o IASB, ao longo do tempo, apresentou normas e práticas contabilísticas que permitiram aos utilizadores de informação interpretar as demonstrações financeiras a nível global. Estas normas tinham por objetivo poderem ser constantemente ajustadas à alteração da realidade económica e consequente evolução económica e social, tornando-se uma referência internacional para as empresas (Dumontier, 1998).

A harmonização contabilística na União Europeia resume-se em três etapas, aprovação de diretivas na área da contabilidade, utilização de comunicações para prosseguir a estratégia de harmonização e a era dos regulamentos (de Lima Rodrigues, 2004), (Guimarães, 2011) e (Monteiro, 1979).

## **2.2 – Harmonização da fiscalidade**

No que diz respeito a matérias fiscais, a União Europeia deixou a decisão para os governos nacionais, apesar de haver interesse em coordenar as políticas económicas dos seus Estados Membro. Uma das regras da União Europeia foi a de que todas as decisões em matéria fiscal deviam ser tomadas por unanimidade por parte de todos os países membro, assim sendo, os aspetos fulcrais relativos aos impostos pertenciam aos governos nacionais (Ferreira, 2014)

O objetivo da fiscalidade reside na obtenção de receita pública e a redistribuição de riqueza. A fiscalidade estabelece normas que levam a diversos critérios de reconhecimento e mensuração de rendimentos e gastos (Lopes, 2017).

À medida que as barreiras tarifárias e não tarifárias ao comércio externo foram eliminadas entre os Estados Membro, outros obstáculos ganharam relevância, como é o caso dos impostos, o que exigia procedimentos de harmonização na tributação interna de cada país membro da União Europeia (Raymundo, 2008).

Em países como Portugal, França e Alemanha as empresas tenderam a financiar-se maioritariamente com capitais alheios, pelo que a fiscalidade exerceu uma grande influência na contabilidade. Nos países que seguiram um modelo anglo-saxónico (Estados Unidos da América, Reino Unido), as empresas financiavam-se mais com capitais próprios. Neste caso, a influência da fiscalidade foi menor na contabilidade relativamente aos países de direito romano suprarreferidos (Rodrigues, 2009). A

contabilidade, nestes países, preocupou-se mais com os mercados bolsistas, logo estava mais pressionada a divulgar a informação das empresas. (Amaral, 2001).

Esta divergência entre os sistemas fiscais e contabilísticos dos países membro da U.E. foi a razão pela qual a própria U.E. tencionava desenvolver regulação em matéria fiscal que permita um espaço económico mais dinâmico e competitivo (Ferreira, 2014).

A nível da harmonização fiscal, o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e os impostos especiais de consumo tiveram uma regulação comunitária estrita nos Estados Membro da União Europeia, enquanto que os impostos sobre rendimento suscitaram maiores dificuldades no que diz respeito à referida regulação (Saldanha, 2007).

A formação de um mercado único implicou que fossem conseguidas condições para o exercício da livre concorrência entre as sociedades, com o objetivo de proporcionar a eficiência das suas economias tornando o mercado mais competitivo tendo em conta o mercado internacional (Raymundo, 2008).

O debate sobre a harmonização fiscal e suas vantagens, principalmente no que diz respeito à tributação das empresas, não existiu de forma consensual. Este domínio foi muito sensível e exigiu a unanimidade de todos os países membro nas decisões tomadas (Ferreira, 2014).

Como publicado no artº 93º do Tratado da Comunidade Europeia, foi deliberado por unanimidade, sob proposta da Comissão, as disposições relativas à harmonização fiscal em relação aos impostos sobre volume de negócios, impostos especiais de consumo e outros impostos indiretos. Esta medida foi necessária para assegurar o funcionamento do mercado interno no prazo previsto no art.º 14º do mesmo Tratado (Ferreira, 2014).

Em Julho de 1990 iniciou-se o designado “Pacote de Três”, que consistiu em três instrumentos:

- Diretiva 90/434/CEE, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados Membro diferentes;
- Diretiva 90/435/CEE, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades mães e sociedades afiliadas de Estados Membro diferentes;
- Convenção 90/436/CEE, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas (Sobrinho, 2004).

De acordo com diversos atores a preocupação principal centrou-se em não lesar o mercado comum, tendo-se garantido que os residentes não fossem diferenciados tendo em conta a sua nacionalidade e a circulação entre os Estados Membro não fosse influenciada por fatores financeiros (da Costa, 1997). Surgiu assim o

Relatório Ruding, que definiu prioridades na atuação da Comunidade da União Europeia no sentido de acabar com as discriminações. Estas prioridades, originaram obstáculos aos investimentos intracomunitários, encontrando-se uma taxa legal mínima para os Impostos sobre as Sociedades. Assim, estabeleceram-se regras comuns com o objetivo de criar uma base tributável mínima do imposto sobre sociedades, de forma a evitar um excesso de concorrência fiscal entre os Estados Membro e fomentou-se a transparência ao nível de benefícios fiscais ao investimento.

Em 2003 foram aprovadas duas Diretivas:

- Diretiva 2003/48/CE, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros;
- Diretiva 2003/49/CE, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados Membro diferentes.

A harmonização tributária foi essencial nos Estados Membro, uma vez que conteve um sentido político, cultural, social, jurídico e económico, conduzindo à proximidade e equilíbrio entre os países (Raymundo, 2008).

As questões fiscais afetaram diretamente as condições de concorrência e a alocação geográfica dos investimentos (Raymundo, 2008).

A título de exemplo, considerou-se um determinado produtor que consegue colocar os seus produtos no mercado a um preço mais competitivo que os seus concorrentes, mas pode ser prejudicado por impostos mais altos no seu país. Isto significava que mesmo uma concorrência com menos eficiência e qualidade podia dar origem a produtos mais competitivos devido às taxas de tributação fiscal dos seus respetivos países. Daí a necessidade de uma harmonização fiscal na União Europeia, de forma a combater estes casos (Raymundo, 2008).

Terminado este capítulo, ficou-se a perceber a evolução da contabilidade e da fiscalidade ao longo do tempo, quais os objetivos para o futuro e quais as razões que levaram a esta harmonização destes dois conceitos.

## **CAPÍTULO III – PROCEDIMENTOS E CRITÉRIOS CONTABILÍSTICOS NO RECONHECIMENTO DE IMPARIDADES EM ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS**

### **3.1 – Conceitos fundamentais**

Depois de se resumir o conceito de harmonização contabilística e fatores que levaram a uma harmonização fiscal dentro da União Europeia, neste capítulo, introduziu-se alguns conceitos, como é o caso dos termos “Ativo”, “Ativo Fixo Tangível”, “Imparidade”, “Mensuração de ativos”, “Custo histórico versus Justo valor”, “Testes de Imparidade aos ativos fixos tangíveis”, “Imparidades de ativos fixos tangíveis – Modelo do Custo vs. Modelo de Revalorização” e “Reversão de imparidades em Ativos Fixos Tangíveis”.

#### **3.1.1 – Ativo**

Define-se um ativo quanto a forma como este era útil na produção de bens e serviços (Samuelson, 1999).

Afirmou-se que os ativos eram reservas de benefícios futuros. Estes autores referiram a definição do FASB: “benefícios económicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma entidade em consequência de transações ou eventos passados” (Hendriksen, 1999).

A Estrutura Conceptual (EC) do Sistema Nacional Contabilístico (SNC) refere que: um ativo pode definir-se como “um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.”.

Pode-se referir que existiram três situações destacadas na definição de ativo: (Iudícibus, 2000).

- deve-se considerar no momento da sua propriedade, da sua posse e controlo;
- existe a necessidade de probabilidade de benefícios económicos futuros;
- o direito precisa ser exclusivo da sociedade, empresa ou entidade.

Segundo a EC, um ativo apresentava como características básicas:

- ser controlado pela entidade, mas não depender do direito de propriedade, como é o caso do regime de locação;

- os benefícios que irão fluir desse bem são controlados pela entidade;

- resulta de acontecimentos passados;
- no futuro ocorre um fluxo de benefícios económicos, de forma a colaborar para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para as empresas.

Prosseguiu-se com a afirmação de que bens doados são ativos, desde que cumpram os requisitos de ativo acima referenciados. (Iudícibus, 2000).

Os ativos podiam ser distinguidos em: ativos correntes (disponibilidades, crédito sobre terceiros e inventários) e ativos não correntes (ativos fixos, tangíveis e intangíveis) (Almeida, 1997).

### 3.1.2 - Ativo fixo tangível

Ativo fixo tangível (AFT) é um bem, ou conjunto de bens, móveis e imóveis, registados na instituição, com permanência superior a um ano, e que obrigam à manutenção e desenvolvimento de atividades operacionais. Deve ser reconhecido como tal se, e só se, for provável que origine benefícios associados e que os mesmos possam ser mensurados fiavelmente (Ferreira, 2014).

Os benefícios económicos futuros poderiam chegar à empresa através da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos e benefícios resultantes do seu uso pela entidade. Um ativo poderia ser utilizado de forma individual ou coletiva na produção de bens ou serviços, podendo-se trocar uns pelos outros e usar para liquidar um passivo ou distribuir pelos detentores do capital, ou seja, pelos acionistas (Ferreira, 2014).

Segundo a Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 7 e NCP 5, os AFT eram itens tangíveis/bens com substância física que eram obtidos para uso na produção ou fornecimento de bens e serviços, para arrendamento/aluguer a terceiros ou para fins administrativos que sejam usados durante mais de um período de relato (Carreira, 2016).

O SNC-AP e também o SNC (2015) seguiram as definições nas normas do IPSASB (2006b) (Rua, 2016).

### 3.1.3 – Imparidade

O termo Imparidade surgiu da tradução inglesa *Impairment* e teve origem nas normas internacionais de contabilidade – *International Accounting Standard (IAS)* e *International Financial Reporting Standard (IFRS)* criadas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)* (Rodrigues, 2009).

Na literatura, imparidade trata-se de uma desigualdade, que poderia ser superior ou inferior, ao contrário da Norma, que referiu como conceito de imparidade apenas as diferenças inferiores tendo por base a comparação entre quantia escriturada e quantia recuperável (Rodrigues, 2009).

Alguns autores definiram imparidade como a situação em que a depreciação de um ativo é superior às depreciações acumuladas e não existiria probabilidade de recuperar o seu valor até ao nível do seu valor líquido (Monteiro, 1979) e (Rodrigues, 2009).

Afirmou-se que como já não existia capacidade de retornar todo o seu valor, havia necessidade de corrigir a sua quantia inicial para aquela em que se adapta aos benefícios económicos futuros esperados (Palmeirinha, 2013).

O SNC, atual normativo português contabilístico, definiu perda por imparidade como o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável. Assim sendo, este instrumento resultou da comparação entre quantia escriturada, pelo qual o ativo estava registado na contabilidade, e quantia recuperável, que é o conjunto dos potenciais benefícios económicos futuros que o ativo poderia criar. A imparidade aplica-se a ativos fixos (tangíveis e intangíveis), dívidas de clientes, investimentos, inventários, propriedades de investimento e ativos não correntes detidos para venda (Palmeirinha, 2013).

Com a adoção das *IAS/IFRS*, o reconhecimento de imparidades tornou-se mais transparente, isto porque estas organizações introduziram métodos específicos de identificação de ativos em situação de perda de valor (Rodrigues, 2009).

### **3.2 - Mensuração de ativos**

Considera-se que o sistema de mensuração poderia ser definido por um conjunto de condutas que atribuíam valores a objetos e eventos, com a finalidade de promover informações confiáveis e apropriadas aos tomadores de decisões. O conceito de mensuração respeitava certos atributos básicos, tais como, objetividade, confiabilidade, oportunidade, precisão, exatidão e padrões (Almeida, 1997).

Alguns autores afirmaram que um ativo ser definido pelas suas características financeiras é confundir a sua definição com mensuração de ativo. Na opinião deste autor, o *cash inflows* associados a um ativo representavam a mensuração desse mesmo ativo (Samuelson, 1999).

As estruturas conceptuais têm procurado responder a algumas questões relacionadas com as definições e os critérios do reconhecimento e mensuração dos ativos. Os detalhes que servem de base à mensuração de ativos devem ser fornecidos no tempo e medida exatos em que são necessários para minimizar a margem de erro. Só assim os valores refletiriam uma imagem verdadeira e apropriada da realidade da empresa. Desta forma, a tomada de decisão conduziu à correta mensuração do objeto ou evento, pelo que o único padrão de medida, no caso da contabilidade, é o monetário (Guerreiro, 2013).

### **3.2.1 – Mensuração no reconhecimento inicial**

No reconhecimento inicial de um ativo fixo tangível, deve-se mensurar pelo seu custo de aquisição, após dedução de descontos e abatimentos e dos custos de transporte, de manuseamento, de instalação e de montagem. De notar que, custos de administração e outros custos gerais não são imputados ao custo de aquisição do ativo (Rafael, 2012) e (Ferreira, 2014).

Os ativos fixos tangíveis deveriam ser valorizados pelo seu preço de reposição, embora concorde com esta forma de mensurar os ativos. (Samuelson, 1999).

### **3.2.2 – Mensuração após reconhecimento**

É na mensuração subsequente que surgiu alguma controvérsia. Neste conceito pode-se optar por proceder segundo o modelo do custo ou o modelo de revalorização, decisão que pode levar a alterações consideráveis nas demonstrações financeiras.

O modelo do custo conduz muitas vezes à subavaliação dos capitais próprios e, portanto, os encargos com as depreciações são menores. No modelo de revalorização, os capitais próprios estariam próximos dos seus valores reais, levando a custos com depreciação superiores. Os ativos, no modelo do custo, eram contabilizados através da subtração do valor inicial com as depreciações acumuladas e alguma perda por imparidade acumulada. O modelo de revalorização só seria utilizado se o justo valor conseguisse ser fielmente apurado. Neste modelo, o ativo era contabilizado pelo justo valor à data da revalorização, menos depreciações acumuladas e perdas de imparidade subsequentes (Almeida, 1997) e (Borges, 2010). A política escolhida para um ativo deve-se aplicar a todos os ativos daquela classe de ativos da sociedade (Rafael, 2012).

### **3.3. – Mensuração da quantia recuperável**

A quantia recuperável era o valor mais alto entre o justo valor de um ativo menos os custos de alienação e o seu valor de uso (Rafael, 2012).

O justo valor menos o custo de alienação de um ativo correspondia ao valor de venda de um ativo, efetuado entre partes conhecedoras (ambas têm um conhecimento razoável da natureza e características do ativo, como do seu uso atual e potencial e condições de mercado) e interessadas, que são independentes uma da outra, deduzindo os gastos da venda (Rafael, 2012).

O justo valor corresponde a um dos três montantes seguintes:

- valor de venda de um ativo estipulado por partes independentes;
- preço de mercado do ativo;
- valor determinado a partir da melhor informação acerca da venda do ativo entre

partes conhecedoras, interessadas e independentes (Rafael, 2012).

Existiu uma hierarquia nos três montantes suprarreferidos, pelo que a primeira opção era a mais aconselhável, e a última opção, deveria ser usada em última instância (Rafael, 2012).

Os custos de vender um ativo, ou seja, os custos de alienação que deveriam ser retirados ao montante do justo valor são: custos legais; imposto de selo; comissões; custos de transporte; por fim, custos de remoção do ativo. Ainda assim, eram excluídos também gastos com financiamento, impostos sobre o rendimento e despesas relativas à reorganização da sociedade após a compra do ativo (Rafael, 2012).

O valor de uso deve refletir:

- os influxos que a sociedade espera obter com o uso e venda do ativo;
- as variações nos fluxos de caixa futuros ou na tempestividade da sua ocorrência;
- o valor temporal do dinheiro, decorrente de uma taxa de juro sem risco;
- o preço do risco do ativo;
- outros fatores, tais como a falta de liquidez do preço de mercado (Rafael, 2012).

Segundo o parágrafo 25 da NCRF 12 – Imparidade de Ativos, a taxa de desconto devia respeitar o valor temporal do dinheiro e os riscos específicos para o ativo.

Assim sendo, pode-se resumir que o valor de uso tem em conta a atualização dos fluxos de caixa futuros que são provenientes do uso continuado de determinado ativo, mas também teve em atenção a taxa de desconto adequada a este ativo durante a sua vida útil. (Rafael, 2012).

### **3.4. - Custo histórico versus justo valor**

No final dos anos 90 surgiu o modelo do custo histórico que era útil para o reconhecimento inicial do bem, sendo que posteriormente o valor recuperável levou ao afastamento da quantia gasta na aquisição do ativo para o preço de venda ou do uso do bem. Nasceu assim a necessidade da utilização ou surgimento de outros modelos de mensuração dos ativos (da Rocha, 2009).

Adam Smith foi o precursor na distinção entre o valor de uso e o valor de troca, ou seja, ter em conta o valor do bem no mercado. (Ferreira, 2014).

Ocorreu assim a introdução do termo “justo valor” onde a sua definição mais consensual era do SNC: “Justo valor é a quantia pela qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas”(Barlev, 2003).

De notar que o termo de “justo valor” também foi um conceito várias vezes abordado

pelo FASB, onde a sua primeira referência remonta à FAS 13 (FASB, 1976) em que se afirmava que o justo valor estava relacionado com o preço pelo qual uma sociedade podia vender o seu ativo entre duas partes independentes. Mais tarde, na FAS 67 (FASB, 1982) a definição foi atualizada para o preço atual de uma propriedade num mercado entre dois interessados. Na FAS 87 (FASB, 1985), a definição era semelhante à da FAS 67. Na FAS 107 (1991), houve o alargamento deste conceito, sempre que possível, para os mercados de capital para a estimativa das quotas de mercado (Barth, 2010).

Antes da IFRS 13, o justo valor era designado como a quantia que determinado ativo podia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes independentes (Estrutura Conceptual, P98, e). Depois, com a IFRS, esta definição foi atualizada para o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago para transferir um passivo numa transação ordenada entre participantes no mercado à data da mensuração do ativo (Barth, 2010).

Segundo a norma SFAS 157, a mensuração do justo valor seguiu a seguinte hierarquia:

- Preço de mercado;
- Preços de transação comparáveis;
- Modelos de valor de uso.

Segundo a hierarquia utilizada anteriormente, tornou-se mais fiável quando se utilizavam preços de mercado idênticos em vez de estimativas da empresa (Abreu, 2009).

Foi assim crucial haver uma comparação entes os dois conceitos suprarreferidos (Abreu, 2009):

- Enquanto que o custo histórico teve origem na realidade documental, o justo valor resultou de aproximações progressivas à realidade.

- O modelo do custo histórico escondeu a efetiva posição financeira de uma empresa, contrariamente ao justo valor, que apresentou uma imagem verdadeira da posição financeira de uma empresa.

- Existiu efetividade no custo histórico, enquanto que o justo valor é provisório.

- O custo histórico foi justificado num documento ou fatura e o justo valor num parecer.

- Existiu maior certeza no custo histórico e maior risco no justo valor.

Se o custo histórico existisse como regra, a possível perda de valor não seria reconhecida, logo, começou aqui um possível abandono do método de valorização em relação ao custo histórico. Este afastamento ocorreu apenas no sentido da diminuição do

valor escriturado, sendo assim, não são previstos ganhos possivelmente obtidos (Martins, 2010).

### **3.5. - Testes de imparidade aos ativos fixos tangíveis**

Quando determinada entidade avalia um relato financeiro deve-se considerar se determinado ativo está em imparidade, tendo em conta a sua quantia recuperável. Para se determinar a imparidade de um ativo deve-se analisar com recurso a vários testes de imparidade: (Ferreira, 2014).

- Variações de valor de mercado do ativo;
- Alterações tecnológicas ou legislativas, ou ativos obsoletos;
- Malefícios físicos nos ativos;
- Modificação nas taxas de mercado ou retorno que sujeitem alterações das taxas de desconto utilizadas para materializar o valor de uso de determinado ativo;
- Presença de concorrência que possa retardar o retorno do investimento em ativos;
- O valor contabilístico do ativo é superior ao seu valor de mercado capitalizado;
- Um ativo tornar-se ocioso, caso sofra de uma descontinuação ou reestruturação;
- O desempenho do ativo ser inferior ao que era esperado (Guerreiro, 2013).

A norma exigiu que os testes de imparidade devessem ser aplicados a ativos individuais. No caso de um ativo individual não gerar, por si só, fluxos de caixa através da sua utilização, deve-se considerar o valor recuperável da unidade geradora de caixa. Para realização do teste, é necessário estimar a quantia recuperável (Pontes, 2014).

Se a quantia escriturada de um ativo for superior à sua quantia recuperável a empresa deve registar uma imparidade, reduzindo o valor do ativo para a sua quantia recuperável (Pontes, 2014).

No parágrafo 126, a IAS 36 exigiu que fossem identificadas as perdas por imparidade que afetam os resultados, de acordo com as seguintes divulgações:

- referir nas demonstrações de resultados as linhas que incluem o montante das perdas por imparidade registadas como gasto do período;
- referenciar as reversões de perdas por imparidade que agem como rendimento do período, isto de igual modo, mas em sentido contrário ao anterior.
- identificar os ativos revalorizados, provenientes de perdas por imparidade ou reversões, registadas durante o período no capital próprio (Pontes, 2014).

### **3.6. – Mensuração de imparidades de ativos fixos tangíveis – Modelo do custo vs modelo de revalorização**

A contabilidade de imparidades de ativos fixos tangíveis difere consoante o método de mensuração utilizado, sendo que o método da revalorização só pode ser utilizado quando se pode determinar o justo valor (Lopes, 2012).

Conforme o modelo do custo, os AFT deviam ser escriturados pelo seu custo, retirando as depreciações acumuladas e as perdas por imparidade. Nas perdas por imparidade foi importante considerar a aproximação do valor dos bens ao seu valor de mercado, ou valor de uso, tendo em conta o SNC (Martins, 2010).

Quando se pretendeu saber a quantia recuperável, analisou-se o valor mais alto obtido entre o justo valor menos os custos de vender e o valor de uso de um ativo. É necessário ter em conta que o valor de uso é apurado segundo a NCRF 12 com os modelos de avaliação de empresas com base na atualização de fluxos de caixa futuros (da Rocha, 2009).

Segundo o modelo da revalorização, a obtenção das perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis foi realizada do seguinte modo:

- Aumento da quantia escriturada dos AFT, em que se deve creditar diretamente ao capital próprio na conta excedente de revalorização.
- Diminuição da quantia escriturada dos AFT, devendo-se debitar diretamente ao capital próprio até ao ponto de saldar qualquer crédito existente na conta “excedentes de revalorização” referente a esse ativo (Ferreira, 2014).

De acordo com a NCRF, as depreciações, depois de revalorizar o ativo, foram contabilizadas tendo em conta o novo valor do ativo (valor após a revalorização) (Ferreira, 2014).

Existindo rendimentos, os impostos resultantes da revalorização do AFT foram reconhecidos e divulgados de acordo com a NCRF 25, onde as perdas por imparidade não são aceites fiscalmente no ano do seu reconhecimento contabilístico (Ferreira, 2014).

### **3.7. - Reversão de imparidades em ativos fixos tangíveis**

Uma perda por imparidade de um ativo fixo tangível devia ser revertida em períodos posteriores quando houvesse uma alteração na quantia recuperável desse ativo desde o reconhecimento da última perda por imparidade. O aumento por reversão da imparidade não poderia exceder a quantia escriturada aquando da aquisição do artigo, ou seja, a quantia escriturada do ativo deve ser aumentada até ao valor contabilístico que existiria caso a imparidade nunca tivesse sido reconhecida (Guerreiro, 2013).

A reversão de perda por imparidade pode ser aplicada segundo vários

pressupostos: final da vida útil ou alienação do ativo fixo tangível. As depreciações deviam ser ajustadas à nova quantia recuperável do ativo (Ferreira, 2014).

As reversões de perdas por imparidade eram permitidas apenas pela IAS 36 e acarretavam a premissa de que podiam influenciar a manipulações segundo a chamada “contabilidade criativa” (Guerreiro, 2013).

Os testes de reversão de uma perda por imparidade implicavam uma avaliação de que uma perda por imparidade de períodos anteriores, que não o *Goodwill*, possam já não existir ou ter diminuído, no que concerne a ativos. Foi importante salientar que o *Goodwill* nunca pode ser revertido (Guerreiro, 2013).

Esta norma torna-se complexa, visto que necessita de estimativas da quantia recuperável, como o caso do valor de uso dos ativos (Fernandes, 2011).

Uma reversão de uma perda por imparidade num ativo foi creditada ao capital próprio das sociedades, denominando-se de excedentes de revalorização (Guerreiro, 2013).

Este capítulo teve como objetivo introduzir o tema das imparidades de ativos fixos tangíveis, expondo e explicando os conceitos principais de entendimento do mesmo. Conclui-se que todos os subcapítulos anteriores foram fundamentais para a aplicação das imparidades em ativos fixos tangíveis.

## **CAPÍTULO IV – NCRF 12 – IMPARIDADE DE ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS**

Depois de referir as definições que constam na NCRF 12, de modo a introduzir o tema e facilitar a compreensão do mesmo, o estudo passou agora por fazer o resumo da norma em si.

A norma NCRF 12 – Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis diz respeito às perdas por imparidade nos ativos fixos tangíveis, ou seja, ganhos ou perdas de valor dos seus ativos, a sua mensuração e forma de reconhecimento.

Para compreender se determinado ativo se encontra em imparidade realiza-se um teste de imparidade aos ativos para garantir que os mesmos não se encontram sobrevalorizados em relação ao seu valor no balanço. O valor recuperável é crucial na imparidade, uma vez que os ativos não podem estar escriturados por um valor acima deste.

Considera-se que a quantia recuperável é a quantia mais alta entre o justo valor de um ativo ou unidade geradora de caixa menos os custos de alienação e o seu valor de uso, sendo assim a mensuração dos ativos.

O justo valor menos custos de alienação consiste no valor que advém da venda de um ativo ou unidade geradora de caixa numa troca entre partes, sem qualquer relação entre elas, excluindo os custos da venda.

O valor de uso é calculado tendo em conta, entre outros, os seguintes critérios: estimativa de benefícios futuros, variações esperadas no valor ou tempestividade dos fluxos de caixa futuros, taxa de desconto, risco associado ao ativo. Para estimar os fluxos de caixa futuros deve-se considerar as estimativas de fluxos de caixa de acordo com o ambiente económico, enquanto o ativo esteja utilizável e as projeções estejam aprovadas pela gerência até um período de 5 anos.

No que diz respeito a moeda estrangeira, as instituições utilizam o valor presente utilizando a taxa de câmbio à data.

As taxas de desconto devem ter em conta o valor temporal do dinheiro e os riscos específicos para o ativo.

Para reconhecer e mensurar uma perda por imparidade deve-se comparar o valor escriturado de um ativo à quantia recuperável. Ou seja, o que um ativo ou unidade geradora de caixa sofre de imparidade quando o seu valor escriturado é superior à quantia recuperável.

Uma unidade geradora de caixa consiste no menor grupo de ativos geradores de

fluxos de caixa, os quais são independentes dos fluxos de caixa de outros ativos.

O *Goodwill* não controlado pela empresa mãe não é reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da mesma. A perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada primeiro pelo *Goodwill* e depois pela base pro rata aos outros ativos da unidade.

A reversão de uma perda por imparidade não deve ultrapassar a quantia escriturada líquida. Em unidades geradoras de caixa, a reversão de uma perda por imparidade é imputada de igual forma à imputação da perda por imparidade, exceto o *Goodwill*. Não se pode fazer uma reversão de uma perda por imparidade do *Goodwill*.

Em suma, pode-se concluir que este capítulo se baseia no resumo da NCRF 12 – Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis.

## CAPÍTULO V - METODOLOGIA

O capítulo anterior consistiu num resumo da norma NCRF 12 – Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis. Depois de abordadas as harmonizações contabilísticas e fiscais, os termos técnicos de acordo com o tema que foi estudado e o resumo da própria norma, considerou-se concluída a revisão bibliográfica. Passou-se agora à exemplificação da metodologia deste estudo.

O termo metodologia consiste numa forma de obter conhecimentos através de métodos, técnicas e procedimentos, a ser aplicados numa investigação (Reis, 2010).

Neste estudo começou-se por fazer um levantamento da evolução contabilística e fiscal ao longo do tempo, principalmente dentro da União Europeia. Referiu-se também termos da NCRF12 – Imparidade de Ativos, explicando os seus significados, a sua aplicação e em que consistem. Desta forma, iniciou-se o tema, contextualizando o assunto abordado para os leitores. Por fim, procedeu-se a uma explicação da NCRF 12 – Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis, para uma melhor compreensão do assunto que foi tratado ao longo do estudo.

Esta dissertação incidiu sobre os sistemas fiscais de Portugal, Espanha e Reino Unido no que diz respeito às imparidades de ativos fixos tangíveis. A razão de abordar estes 3 países tem por objetivo estabelecer limites a este estudo, pois aprofundar o tratamento fiscal da imparidade de ativos fixos tangíveis em todos os países seria um caso de estudo muito abrangente. Assim sendo, explorou-se o sistema fiscal português, visto ser o nosso sistema, o espanhol, uma vez que é o país vizinho, semelhante e com relações económicas com o nosso país e, por fim, foi analisado o sistema do Reino Unido, que assenta numa cultura diferente.

Deste modo, o objetivo desta dissertação foi compreender como funciona o sistema fiscal no tratamento de imparidades de ativos fixos tangíveis em Portugal, Espanha e Reino Unido. Pretendeu-se fazer uma comparação dos outros dois países com o nosso, a fim de perceber as diferenças e semelhanças no que diz respeito ao tratamento das imparidades de ativos fixos tangíveis.

Esta dissertação recorreu a dois tipos de pesquisa: pesquisa descritiva, como é o caso da revisão de literatura, interpretando os fatos sem os influenciar; e a pesquisa qualitativa, uma vez que este estudo não requer análise estatística. A pesquisa qualitativa ajuda a compreender melhor o problema (Reis, 2010).

Uma das motivações deste estudo foi o fato da comparação dos sistemas de cada país

ter ganho relevância com a internacionalização e a globalização. A inserção de empresas em novos mercados exige que se conheça o ordenamento jurídico onde se inserem (Godoy, 2008).

Comparar o direito de vários países tem várias vantagens, que podem ser encaradas da seguinte forma:

- Aprofundar o conhecimento e melhorar o nosso direito;
- Conhecer melhor a população estrangeira;
- Facilitar as relações internacionais (Godoy, 2008).

A área fiscal apresentou constantes alterações, seja para combater fraudes ou evasões fiscais, ou para se adaptar ao estado económico em que o país se encontra, pelo que estas leis fiscais podem alterar-se quer em momentos de crise, quer em momentos de crescimento económico. Estas mudanças têm diversos objetivos, como por exemplo o aumento da empregabilidade, o aumento das receitas públicas, fomentar o investimento, entre outras (Ferreira, 2014).

Para melhor compreender o tratamento da norma NCRF12 – Imparidade de Ativos, apresentou-se um caso prático completo da aplicação da norma, de modo a exemplificar uma situação real e, assim, deu-se a conhecer como se tratam as imparidades de ativos fixos tangíveis em Portugal.

Esta dissertação tornou-se muito útil no sentido de compreender a fiscalidade em Portugal, Espanha e Reino Unido e a aplicação das imparidades de ativos fixos tangíveis nos mesmos e, em concreto, em Portugal. Foram clarificadas todas as dúvidas sobre as diferenças e semelhanças nestes 3 países e, como se deve aplicar, em caso prático, de forma real, a norma NCRF 12 – Imparidades de Ativos Fixos Tangíveis, sendo que nunca foi uma imposição, mas sim um guia para os utilizadores da contabilidade.

Em suma, esta dissertação começou por explorar a evolução da contabilidade e fiscalidade na União Europeia e conceitos bases em imparidades de ativos fixos tangíveis, de seguida falou individualmente do direito fiscal em Portugal, Espanha e Reino Unido. Fez-se uma comparação entre estes 3 países, sugeriu-se melhorias no direito fiscal português e acabou com um caso prático do tratamento da norma NCRF 12 - Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis.

## **CAPÍTULO VI – O TRATAMENTO FISCAL DE IMPARIDADES EM ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS**

Após ter se exposto a metodologia da dissertação, vai-se incidir sobre o objetivo principal deste trabalho. Assim sendo, neste capítulo, foi abordado o tratamento fiscal das imparidades de ativos fixos tangíveis em Portugal, Espanha e Reino Unido.

### **6.1. – O tratamento fiscal de imparidades de ativos fixos tangíveis em Portugal**

#### **6.1.1. – O sistema fiscal Português**

O sistema fiscal em Portugal foi baseado na Constituição da República Portuguesa, com data de 1976, onde foram explicados o conjunto de impostos a implementar no território nacional. Este sistema visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado, assim como de entidades públicas e ainda a divisão dos rendimentos e da riqueza de forma justa (Ferreira, 2014).

Compete ao Estado fazer face a diversas despesas, tais como o ensino, segurança, saúde pública e defesa nacional, sendo que a cobrança de impostos para obtenção de receitas fiscais úteis é essencial para o financiamento das várias despesas dos referidos sectores (Ferreira, 2014).

Pode-se assim, resumidamente, dizer que o sistema fiscal tem por objetivo adquirir um conjunto de impostos que possam ser implementados em determinado país, tendo por base a legislação do mesmo (Ferreira, 2014).

São princípios fundamentais do sistema fiscal: simplicidade, equidade, justiça e neutralidade (Ferreira, 2014)

O sistema fiscal português foi constituído principalmente por 3 classes de impostos: os impostos diretos, os indiretos e as contribuições para a segurança social.

Exemplos de impostos do sistema fiscal português, entre os quais e mais importantes no que toca a receitas do Estado são: o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS); o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC); imposto sobre o valor acrescentado (IVA); o Imposto Selo; contribuições para a segurança social. (David, 2015)

Existiu, assim, uma transferência de recursos dos agentes económicos para o Estado. Existiu o direito por parte dos agentes económicos de estudar as consequências fiscais dos seus negócios ou operações, visando que as suas decisões procurem uma redução dos respetivos encargos fiscais. É crucial existir um aumento do rendimento líquido dos agentes económicos para o investimento ou consumo. (Ferreira, 2014)

Os impostos podem influenciar a eficiência económica no que diz respeito à oferta e procura de trabalho, à poupança e investimento e à afetação de recursos em geral. O governo de determinado território condiciona o seu sistema fiscal através das suas políticas. Sendo assim, para estudar o sistema fiscal de um país é necessário ter em conta o nível de fiscalidade, a estrutura do sistema fiscal e o índice do esforço fiscal deste território. O esforço fiscal baseia-se no desempenho de um país em relação às suas potencialidades económicas (Ferreira, 2014).

Um país tem a capacidade de cobrar impostos de acordo com o seu nível de desenvolvimento económico e com a sua abertura ao comércio (Ferreira, 2014).

Quanto mais simples for o sistema fiscal, mais fácil seria combater a evasão fiscal, facto este que não ocorre em Portugal. O nosso país caracteriza-se por ter um sistema fiscal complexo, muito em parte, devido à sua herança passada (Ferreira, 2014).

Em suma, Portugal é considerado mal posicionado quanto à sua competitividade fiscal devido aos fatores enunciados acima (Ferreira, 2014).

#### **6.1.2. – O tratamento fiscal de imparidades em ativos fixos tangíveis em Portugal**

As imparidades de ativos fixos tangíveis tornam-se um assunto muito sensível no que diz respeito à sua aceitação a nível fiscal, por três motivos: em primeiro lugar podem influenciar negativamente a receita fiscal; em segundo, podem diminuir o resultado contabilístico da empresa; por fim, estas perdas têm por base estimativas e juízos de valor. (Ferreira, 2014).

O tratamento fiscal das perdas por imparidade em Ativos Fixos Tangíveis vinha descrito no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), nos artigos 35º e 38º. Segundo a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, estes artigos foram revogados, ficando sem efeito. Posto isto, vai-se analisar como se deverá proceder ao tratamento fiscal de imparidades em ativos fixos tangíveis em Portugal através do CIRC, art. 31º- B.

Segundo o art. 1º do CIRC: “O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos, nos termos deste Código.” Diz ainda que este imposto incide sobre todas as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede em território português.

Referindo novamente o art. 31-Bº do CIRC, percebe-se quais são as perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis fiscalmente dedutíveis (nº1, alínea c)):

“Podem ser aceites como gastos fiscais as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas exceccionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal.”

Segundo o nº 2 do mesmo artigo (31º-B):

“Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo deve obter a aceitação da Autoridade Tributária e Aduaneira, mediante exposição devidamente fundamentada, a apresentar até ao fim do 1.º mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos que determinaram as desvalorizações excepcionais, acompanhada de documentação comprovativa dos mesmos, designadamente da decisão do competente órgão de gestão que confirme aqueles factos, de justificação do respetivo montante, bem como da indicação do destino a dar aos ativos, quando o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização destes não ocorram no mesmo período de tributação.”

Segundo o art. 31º-B, nº 5, o diretor das finanças da área da sede da Autoridade Tributária e Aduaneira, fica responsável pela concordância e aceitação das perdas por imparidade.

Torna-se compreensível que uma perda por imparidade contabilística demore algum tempo a ser analisada pela administração fiscal, dada a sua complexidade. (Ferreira, 2014).

De notar que as perdas por imparidade podem afetar as mais-valias no plano fiscal porque retiram valor ao bem e, aquando da sua alienação, o ganho a existir será menor. Foi importante referir que só a perda por imparidade aceite fiscalmente é que afeta a mais-valia fiscal. (Ferreira, 2014).

Conclui-se que as perdas por imparidade de ativos fixos tangíveis em Portugal encontram-se pouco influenciadas pela fiscalidade. Isto aconteceu pela sua grande complexidade, e que pode levar a contabilidades criativas, logo, a fraudes ou evasões fiscais. Isto explicou, a prudência que o legislador tem de ter a tratar deste tema, por forma a não perder receitas com estimativas que se baseiam em juízos de valor. (Ferreira, 2014).

## **6.2. – O tratamento fiscal de imparidades de ativos fixos tangíveis em Espanha**

### **6.2.1. – O sistema fiscal Espanhol**

O sistema fiscal espanhol rege-se pela Lei Geral Tributária (*Ley General Tributaria*) e é composto por 3 tipos de impostos:

Impostos sobre rendimento:

- Imposto sobre o Rendimento de Sociedades;
- Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares;
- Imposto sobre o Rendimento de Não Residentes.

Impostos sobre património:

- Imposto sobre Sucessões e Doações;
- Imposto sobre Património;
- Imposto Automóvel.

Impostos sobre despesa:

- Imposto sobre o Valor Acrescentado;
- Impostos Especiais;
- Imposto sobre Transmissão de Bens e Atos Jurídicos Documentados.

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) e a Ley del Impuesto *sobre Sociedades* (LIS) referem-se às mesmas instituições, cada um em seu território. Pode-se fazer a comparação desta questão nos art.º 4/1 do CIRC e o art.º 7/2 da LIS (Martins, 2015).

Como referiu o mesmo autor do parágrafo anterior, as duas leis apresentaram diferenças no que diz respeito a liquidação do imposto, periodização económica e dedutibilidade dos gastos e perdas, onde o sistema português é mais rígido.

Pode-se concluir que este sistema tributário é muito semelhante ao nosso sistema fiscal, o Português, na forma como as pessoas e objetos são sujeitos a tributação.

#### **6.2.2. – O tratamento fiscal de imparidades de ativos fixos tangíveis em Espanha**

O tratamento fiscal das perdas por imparidade em Ativos Fixos Tangíveis encontra-se relatado no artigo 13º da Ley del Impuesto *sobre Sociedades*, em Espanha. De acordo com este artigo, são dedutíveis fiscalmente os seguintes aspetos:

São dedutíveis as perdas por imparidade de créditos decorrentes de possíveis insolvências de devedores, quando, no momento da acumulação do imposto, ocorram alguma das seguintes circunstâncias:

- a) Que tenha decorrido o prazo de 6 meses a partir da expiração da obrigação;
- b) Que o devedor seja declarado falido;
- c) Que o devedor tenha os seus bens confiscados;
- d) Que as obrigações tenham sido reclamadas judicialmente, ou sejam objeto de contencioso judicial, ou procedimento arbitral, de cuja solução dependa a sua cobrança.<sup>1</sup>

O artigo anteriormente referido definiu as perdas por imparidade dedutíveis a nível fiscal, no que respeita a créditos. De acordo com o mesmo, pode-se concluir que são aceites fiscalmente as perdas por imparidade de créditos decorrentes de possíveis insolvências de devedores sempre que aconteça uma das seguintes circunstâncias: ter passado 6 meses da data da obrigação; o devedor ser declarado falido; o devedor ser processado por confiscar os bens e as obrigações terem sido objeto de litígio, ou processo judicial cuja solução dependa da sua cobrança.

As perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis pareciam ser aceites como gasto fiscal em Espanha. Contudo, perante o artigo 13º, as perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis não foram sempre fiscalmente aceites. Podemos concluir que a lei Espanhola se torna bastante restritiva, ou seja, só as perdas por imparidade definidas no artigo 13º é que são aceites fiscalmente.

Em suma, enquanto que em Portugal existiu uma maior abrangência nos critérios de dedução fiscal das perdas por imparidade dos ativos fixos tangíveis, em Espanha, se as imparidades não estiverem referenciadas no artigo 13º, não são aceites fiscalmente, ou seja, no que respeita a este critério, Espanha tem a lei muito mais fechada e restrita.

### **6.3. – O tratamento fiscal de imparidades de ativos fixos tangíveis no Reino Unido**

#### **6.3.1. – O sistema fiscal no Reino Unido**

Em primeiro lugar, é de referir que, no que diz respeito ao sistema fiscal do Reino Unido, afirma-se que a tributação pode ser paga a duas entidades distintas, ao Governo

---

<sup>1</sup> “Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurre alguna de las siguientes circunstancias:  
a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.  
b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.  
c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.  
d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.”

Central e ao Governo Local. Contudo, a maioria dos impostos vai para o Governo Central, como é o caso do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, o imposto sobre o valor acrescentado e as receitas da segurança social (Brígido, 2009).

Ainda de acordo com o mesmo autor e, tal como em outros países, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas são uma importante fonte de receita para o Estado.

No Reino Unido, os principais impostos são sobre os rendimentos, o património e a despesa.

Dentro dos impostos sobre o rendimento podemos destacar:

- *Corporation Tax*;
- *Capital gains tax*;
- *Income Tax*.

Quanto aos impostos sobre o património, baseiam-se essencialmente:

- *Council Tax*;
- *Vehicle Tax*.

Nos impostos sobre a despesa, os principais são:

- *Value-Added Tax*;
- *Stamp Duty Land Tax*;
- *Stamp Duty Reserve Tax*.

Ainda sobre o sistema fiscal no Reino Unido, consta que o ano civil não coincide com o ano fiscal, o que pode causar dificuldades para os não residentes (Brígido, 2009).

### **6.3.2. – O tratamento fiscal de imparidades de ativos fixos tangíveis no Reino Unido**

A depreciação dos ativos fixos tangíveis não era aceite fiscalmente, não de forma direta.

Existiam algumas regras para que possam haver deduções em perdas de valor em ativos. Uma das regras consistiu em que os bens utilizados nas deduções tiveram de ser úteis à manutenção e desenvolvimento da atividade empresarial, tendo em conta que a sua permanência na empresa tem de ser superior a dois anos e que para a empresa haverá benefícios relacionados com estes mesmos bens. É fundamental que se comprove que estes foram realmente utilizados para o funcionamento da empresa, devendo estar registado o seu valor de custo, incluindo o custo de aquisição e instalação do bem.

Partindo do princípio que uma empresa não utilizou o valor a que tem direito em deduções para perdas de valor em ativos em determinado ano, esta poderia utilizar este

valor em anos subsequentes, excepto as despesas em investigação e desenvolvimento.

Um ativo podia dar origem a mais do que um tipo de dedução para perdas de valor em ativos, sendo que a empresa era responsável por escolher apenas um tipo de dedução. A empresa devia apresentar uma declaração fiscal, onde conste, discriminadamente, o cálculo do valor das deduções. De notar que nesta declaração deviam estar explícitas as deduções a ser reclamadas, as já calculadas e qual o valor quantificado.

Existiam limites quanto à vantagem fiscal anual, resultante da perda de valor em ativos/bens de capital, de acordo com a legislação inglesa. Neste caso, a maioria das empresas podia deduzir £100.000 em máquinas e equipamentos. Este valor foi reduzido para £25.000 a partir de 2012.

No Reino Unido existia uma taxa de equilíbrio para os ativos, sempre que estes foram cedidos, alienados ou deixaram de ser utilizados na atividade da empresa. Esta taxa de equilíbrio era conhecida por *balancing charge*, e podia ser adicionada aos lucros tributáveis, ou podiam ser deduzidas as perdas, no ano em que ocorrem.

Esta *balancing charge* era, nada mais nada menos, do que a diferença entre o preço de venda e o valor escriturado de um ativo. Quando o valor de venda é superior ao seu valor escriturado, o bem fica sujeito a tributação fiscal, decorrente do seu lucro. Pelo contrário, se houver valor para recorrer a uma dedução fiscal, tem de se descontar o valor da cessão, recorrendo à taxa de equilíbrio.

É na cessão de ativos que surge o conceito do justo valor, surgindo as seguintes possibilidades:

- Valor do ativo superior ao valor de mercado – valor de venda;
- Valor do ativo inferior ao valor de mercado – valor de mercado;
- Ativo cedido a título gratuito – valor de mercado;
- Empresa cessa o uso do ativo – valor de mercado.

Em suma e, no que diz respeito a ativos fixos tangíveis no Reino Unido, o seu tratamento fiscal obedece a normas e regras muito próprias. Existe apenas um sistema de *Capital Allowances*, com o objetivo de diminuir o imposto a pagar.

Estudado o tema, conclui-se que Portugal e Espanha têm leis fiscais semelhantes, o que era previsível, dada a proximidade destes dois países. No tratamento fiscal das imparidades de AFT nota-se que Espanha restringe mais que Portugal. Quanto ao Reino Unido, salienta-se a não aceitação do tratamento fiscal das imparidades de AFT, ou seja, trata-se de um tratamento diferente dos outros dois países em estudo.

## CAPÍTULO VII – SUGESTÕES DE MELHORIA

No capítulo anterior, foi explanado o tratamento das imparidades em AFT nos 3 países em estudo. Conseguiu-se perceber como estes 3 países atuam no tratamento fiscal deste tema, quais as suas restrições e qual a sua legislação no tratamento fiscal destas imparidades.

Depois de ter estudado esta norma, pode-se chegar a algumas conclusões gerais acerca da mesma, como, por exemplo, o forte impacto nas demonstrações financeiras; a forma de divulgar as imparidades deve ser clara e ampla; a sua aplicabilidade contém alguma subjetividade e incerteza; existe algum risco da norma ser má utilizada, como o caso de haver imparidades acumuladas num exercício, como forma de obter resultados positivos nos anos posteriores. A norma em si acarreta o risco de haver adulteração de resultados, levando a uma informação enviesada da realidade da empresa.

Como foi dito anteriormente, a fiscalidade, em países influenciados pelo bloco Continental, como Portugal, estava muito dependente da contabilidade, o que não se evidencia no tratamento das imparidades de AFT, onde se nota independência entre ambas. Este afastamento entre fiscalidade e contabilidade, no que toca ao tratamento de imparidades em AFT caracteriza a prudência do legislador português no que toca a este tema, pela razão supra evidenciada, do risco de adulteração de resultados. Esta possível adulteração deve-se às estimativas resultantes de juízos de valor, que se tornam sempre difíceis de controlar por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Em Portugal, só são aceites, fiscalmente, as imparidades que estejam estipuladas na lei fiscal, nomeadamente no CIRC. Assim sendo, esta aceitação torna-se muito criteriosa, tendo em conta o tema ser muito subjetivo.

Portugal e Espanha, apesar de serem países vizinhos, com a mesma influência Continental, tratam as imparidades de AFT de forma diferente. Já o Reino Unido, como era previsível, tendo origem Anglo-saxónica, aproxima-se das normas internacionais, ou seja, dos princípios contabilísticos geralmente aceites, o que veio alterar a forma como se criaram as suas leis fiscais. Como descrito na IAS 36, as imparidades são muito importantes no tratamento de qualquer ativo, principalmente os AFT e os ativos intangíveis. As imparidades em AFT seguem regras muito restritas e invulgares no Reino Unido, uma vez que eles não têm ligação entre contabilidade e fiscalidade. Eles utilizavam um sistema de *Capital Allowances*, que acabam por ser deduções fiscais relativas a AFT. Estas deduções acabam por ajudar as empresas, na forma em que aliviam

o valor do imposto a pagar.

Tendo em conta as influências Continentais/Anglo-saxónicas dos países em estudo, era espectável que o tratamento contabilístico e fiscal das perdas por imparidade em AFT divergissem entre si. Uma das grandes diferenças a nível fiscal nestes 3 países assenta-se nas taxas aplicadas em cada um deles, nos vários tipos de impostos.

Em Portugal as imparidades são aceites apenas após autorização por parte da Direção Geral dos Impostos, ao contrário do Reino Unido, onde estas não são aceites fiscalmente. Em Espanha pode-se afirmar que são aceites, mediante 4 critérios, mencionados no capítulo 6.2.2. e mediante o artigo 13º da Ley del Impuesto *sobre Sociedades*, onde a sua aceitação é muito restrita.

Do estudo efetuado sobre os três países, podemos destacar as seguintes semelhanças:

- O Lucro Tributável é apurado segundo o valor contabilístico;
- A mensuração inicial dos AFT tem por base o custo de aquisição;
- O tratamento fiscal no método do justo valor é o mesmo.

Quanto a possíveis melhorias, alguns analistas eram da opinião que o auditor interno deveria ter um papel mais importante na gestão de risco desta norma, preparando, por exemplo, estratégias de controlo de risco associado às imparidades. Esta sugestão advém do facto do justo valor ser um modelo de mensuração subjetivo, acarretando o risco de manipulações e enviesamentos nos resultados, tendo, por isso, necessidade de avaliações permanentes por parte da auditoria. Esta questão implicaria um aumento nos custos da empresa, pelo que os administradores teriam de avaliar o custo/benefício deste procedimento.

Outra sugestão passava por tentar encontrar um critério mais detalhado e pormenorizado para tratar do Justo Valor. Se as instituições conseguissem uniformizar o tratamento do Justo Valor, iriam conseguir diminuir o risco de enviesamento nos resultados na empresa, aumentando, assim, a confiança fiscal no tratamento deste tema.

Outro tema interessante de estudar no tratamento das imparidades em AFT, passava por analisar as reversões das perdas por imparidade. A norma só permite reverter a imparidade até ao seu valor escriturado inicial. Deve-se ter em consideração o facto de ser possível, em alguns casos concretos, o valor do ATF ter uma valorização superior ao seu custo de aquisição, havendo, por isso, a necessidade de reverter uma imparidade acima do seu valor escriturado.

Por fim, poderia haver, por parte dos legisladores, uma taxa reduzida para as pequenas empresas, de forma a incentivar o investimento. Tendo as pequenas empresas menos

volume de negócios, portanto, menos resultados, o facto de terem menos imposto a pagar, pode incentivar estas empresas a crescerem, ou, por outras palavras, a reinvestirem no crescimento das mesmas.

Qualquer que seja a sugestão de melhoria, o objetivo deve ser sempre aumentar o grau de fiabilidade do relato financeiro e fiscal das empresas, diminuir as manipulações e enviesamentos na preparação das demonstrações financeiras, levando a uma maior responsabilização dos seus órgãos de gestão.

No capítulo seguinte, foi exposto um caso prático sobre a aplicação da NCRF 12 – Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis em Portugal, de forma a exemplificar a melhor forma de tratar esta norma na prática.

## CAPÍTULO VIII – APLICAÇÃO DA NCRF 12 – CASO PRÁTICO

Sugeridas as melhorias na legislação portuguesa, com intuito de melhorar os procedimentos, no que toca à aplicação das imparidades de AFT, neste capítulo e, de forma a se compreender a aplicação da NCRF 12 – Imparidade de ativos fixos tangíveis, foi exposto, um caso prático, de forma a exemplificar como se deve calcular e contabilizar este conceito de forma prática.

### 8.1- Exposição do caso prático

A entidade Sempre a Somar, S.A. reconheceu uma unidade geradora de caixa com três ativos em que a quantia escriturada líquida apresenta o montante de:

- a) máquina de produção: 340.000,00 €;
- b) máquina de embalagem: 440.000,00 €;
- c) máquina de etiquetagem: 380.000,00 €.

A estes três ativos está associado um *Goodwill* no montante de 300.000,00 €.

A empresa tem um edifício escriturado no valor de 1.400.000,00 €, o qual pode ser afeto à referida unidade numa base pro rata. Neste sentido, esta instituição tem outra unidade geradora de caixa cuja quantia escriturada é de 620.000,00 €.

A entidade determinou que a quantia recuperável da unidade geradora de caixa é de 1.645.714 €.

O justo valor menos custos de vender da máquina de produção é de 470.000,00 €.

#### 8.1.1- Resolução do caso prático

A aplicabilidade da NCRF 12 – Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis tem grande relevância no reconhecimento e mensuração dos ativos fixos tangíveis. Dada esta importância, é fundamental seguir certas instruções no momento da sua divulgação e na forma como esta norma é contabilizada nas demonstrações financeiras.

A indicação desta norma segue várias etapas, de forma a contabilizar de forma correta as imparidades dos AFT e tornar clara a sua aplicabilidade.

Sendo assim, deve-se iniciar por imputar o *Goodwill* e o ativo *corporate* à unidade geradora de caixa, uma vez que este valor vai acrescer ao valor escriturado dos ativos. De seguida, passa-se por calcular esta quantia escriturada, da unidade geradora de caixa e compará-la com a sua quantia recuperável.

No caso de haver perda por imparidade, esta deve ser imputada primeiro pela *Goodwill* e depois pela base pro rata aos outros ativos da unidade.

Tabela 1. Determinação do valor do *Goodwill* a imputar a cada máquina

Ativo	Cálculos	Valor do <i>Goodwill</i> a imputar
Máquina de produção	$(300.000€ \times 340.000€) / 1.160.000€$	87.931€
Máquina de embalamento	$(300.000€ \times 440.000€) / 1.160.000€$	113.793€
Máquina de etiquetagem	$(300.000€ \times 380.000€) / 1.160.000€$	98.276€
<b>Total</b>		300.000€

Pretendendo determinar o *Goodwill* de cada ativo torna-se fundamental proceder, numa base pro rata, à ponderação de cada ativo na unidade geradora de caixa. Ou seja, tem de se multiplicar o valor do *Goodwill* na proporção de cada ativo na unidade geradora de caixa.

Tabela 2. Determinação do valor do ativo *corporate* a imputar a cada máquina

	Quantia escriturada	Ponderação		Edifício	Valor do ativo <i>corporate</i>
Unidade geradora de caixa 1	1.160.000€	$(1.160.000€ / 1.780.000€)$	65,17%	$(0,6517 \times 1.400.000€)$	912.380€
Unidade geradora de caixa 2	620.000€	$(620.000€ / 1.780.000€)$	34,83%	$(1,3483 \times 1.400.000€)$	487.620€
<b>Total</b>	1.780.000€			1.400.000€	1.400.000€

Para determinar o ativo *corporate* da unidade geradora de caixa, que é nem mais nem menos do que um ativo que gera fluxos de caixa futuros a mais do que uma unidade geradora de caixa, identificou-se qual a ponderação de cada unidade geradora de caixa no referido edifício. Posteriormente, procedeu-se à multiplicação da ponderação pelo valor do edifício. Obteve-se assim o valor do ativo *corporate* a imputar na unidade geradora de caixa.

Tabela 3. Determinação do valor do ativo *corporate* a imputar a cada máquina

Ativo	Cálculos	Valor do ativo <i>corporate</i> a imputar
Máquina de produção	$(912.380€ \times 340.000€) / 1.160.000€$	267.421,72€
Máquina de embalamento	$(912.380€ \times 440.000€) / 1.160.000€$	346.075,18€
Máquina de etiquetagem	$(912.380€ \times 380.000€) / 1.160.000€$	298.883,10€
<b>Total</b>		912.380€

De seguida, tornou-se necessário perceber o valor do ativo *corporate* a imputar a cada máquina, fazendo o ponderador do valor da unidade geradora de caixa e o valor de cada máquina, com o edifício. Assim, conseguiu-se atingir o valor do ativo *corporate* a imputar

a cada ativo da unidade geradora de caixa, ou seja, perceber qual o valor que vai acrescer ao valor de cada máquina proveniente do ativo *corporate*.

Tabela 4. Quantia escriturada total de cada máquina e da unidade geradora de caixa

Ativo	Quantia escriturada inicial	Imputação do <i>Goodwill</i>	Imputação do ativo <i>corporate</i>	Quantia escriturada total
Máquina de produção	340.000€	87.931€	267.421,72€	695.352,72€
Máquina de embalagem	440.000€	113.793€	346.075,18€	899.868,18€
Máquina de etiquetagem	380.000€	98.276€	298.883,10€	777.159,10€
<b>Total</b>	<b>1.160.000€</b>	<b>300.000€</b>	<b>912.380€</b>	<b>2.372.380€</b>

Depois efetuaram-se os cálculos de acréscimo da quantia escriturada de cada máquina, mais o *Goodwill* e o ativo *corporate*. Estes cálculos foram necessários, uma vez que o edifício tem em conta duas unidades geradores de caixa, originando o ativo *corporate*. Chegou-se à conclusão que a quantia escriturada tem o valor de 2.372.380€, enquanto que a quantia recuperável tem o valor de 1.645.714€. Como a quantia escriturada é superior à quantia recuperável em 726.666€, obtém-se uma perda por imparidade neste valor.

Tabela 5. Alocação da perda por imparidade final a cada máquina e unidade geradora de caixa

Resumo final	Máquina de produção	Máquina de embalagem	Máquina de etiquetagem	Total
Quantia escriturada	695.352,72€	899.868,18€	777.159,10€	2.372.380€
<i>Goodwill</i> imputado	87.931€	113.793€	98.276€	300.000€
Perda a imputar ao <i>Goodwill</i>	(87.931€)	(113.793€)	(98.276€)	(300.000€)
Perda a imputar aos restantes ativos				(426.666€)
QE após imputação da perda do <i>Goodwill</i>	607.421,72€	786.075,18€	678.883,10	2.072.380€
Perda a imputar QE após imputação da perda total	(125.057,23€)	(161.838,68€)	(139.770,09€)	(426.666€)
Justo valor menos custos de venda	470.000€			
Reimputação da imparidade	(12.364,49€)	6.639,66€	5.733,83€	0€
Quantia escriturada final	470.000€	630.876,16€	544.837,84€	1.645.714€

Para imputar a perda por imparidade, começou-se por retirar o valor do *Goodwill* e, de seguida, calculou-se a perda por imparidade do ativo *corporate* numa base pro rata, ou seja, determinou-se a cada ativo da unidade geradora de caixa a sua proporção no total.

De acordo com a NCRF 12, começa-se a imputar uma perda por imparidade num ativo através do *Goodwill*. Sendo assim, a perda por imparidade de 726.666€, foi abatida em 300.000€ pelo *Goodwill* e os restantes 426.666€ foi necessário alocar a cada ativo da unidade geradora de caixa.

Como a quantia recuperável da máquina de produção é de 470.000€ e a sua quantia escriturada é de 482.364,49€, tornou-se necessário imputar uma imparidade no valor de 12.364,49€. Como não se pode alterar o valor da quantia recuperável total da unidade geradora de caixa, teve de se proceder à reimputação da imparidade nos outros dois ativos, tendo em conta a base pro rata.

Tabela 6. Movimento contabilístico a efetuar

<b>Movimento contabilístico a efetuar</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
<b>655 Perdas por imparidade – Em AFT</b>	426.666€	
<b>439 Perdas por imparidade acumuladas</b>		426.666€
<b>656 Perdas por imparidade - em AI</b>	300.000€	
<b>439 Perdas por imparidade acumuladas</b>		300.000€

Pode-se concluir neste capítulo, que para proceder à imparidade de um ativo, começa-se por descontar o valor do *Goodwill* e posteriormente é que se desconta o restante valor. Percebe-se também, que não se pode descontar mais valor à unidade geradora de caixa do que o seu justo valor. Por fim, procede-se à contabilização das perdas por imparidade segundo as contas do SNC.

## CAPÍTULO IX – CONCLUSÃO

Este estudo abordou as imparidades de ativos fixos tangíveis, fazendo uma revisão da literatura acerca da evolução da contabilidade ao longo dos tempos, pelo que se conseguiu perceber que há uma tendência de harmonização internacional das normas contabilísticas em todos os países, de forma às empresas conseguirem interagir a nível global com maior facilidade de acesso à informação.

De seguida, passou-se por perceber a que nível a União Europeia tenta harmonizar as suas leis fiscais dentro de todos os Estados Membro, o que seria sempre uma tarefa complicada, uma vez que só pode ser aprovada uma lei para todos os Estados Membro quando há unanimidade de todos os países. O objetivo de harmonizar a fiscalidade dentro da União Europeia tem a ver com igualdade competitiva dentro da Organização.

Após esta introdução ao tema, de forma mais abrangente, passou-se por fazer uma revisão bibliográfica mais específica do tema, ou seja, procurou-se várias definições fundamentais para a compreensão do tema que foi estudado. Como exemplos definiu-se o conceito de Ativo, Ativo Fixo Tangível, Imparidade, Mensuração de Ativos, Mensuração Inicial e Após Reconhecimento, Mensuração da Quantia Recuperável, Custo Histórico vs Justo Valor, Testes de Imparidade aos AFT, Mensuração de imparidades e, por fim, Reversão de Imparidades em AFT.

Ainda sobre a revisão bibliográfica, foi considerado de grande importância fazer um breve resumo e explicação da NCRF 12 – Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis, de forma a esclarecer todos os conceitos adjacentes ao tema.

Esta dissertação teve como objetivo estudar os sistemas fiscais de 3 países: Portugal, Espanha e Reino Unido. A relevância da escolha destes 3 países prende-se com o facto de Portugal e Espanha serem países vizinhos, com semelhanças e relações económicas com Portugal, Portugal ser o nosso país e o Reino Unido ser um país mais distante, com uma cultura diferente.

Visto que não houve necessidade de inferência estatística, esta investigação baseou-se numa pesquisa descritiva, através da revisão de literatura e uma pesquisa qualitativa, de forma a explicar melhor o tema.

Concluiu-se que comparar a legislação de vários países tem vantagens como aprofundar o conhecimento e melhorar as nossas leis, conhecer melhor os outros países e facilitar as relações entre as diferentes nações.

Passando ao objetivo do estudo propriamente dito, há conclusões fundamentais que são importantes sublinhar, como é o caso da semelhança entre Portugal e Espanha, no que toca ao seu sistema fiscal, apesar de no tratamento de imparidades de AFT agirem de forma diferente, ao contrário do Reino Unido, que não aceita imparidades de AFT. Esta conclusão era mais ou menos esperada, uma vez que Portugal e Espanha são economias muito próximas, enquanto que o Reino Unido tem outra cultura, derivado do Anglo Saxónico.

Concluiu-se também que em Portugal, à semelhança de Espanha, as imparidades em ativos fixos tangíveis são aceites mediante certos critérios, pelo que Espanha restringe mais a aceitação deste conceito que o nosso país.

Para as imparidades em AFT serem aceites em Portugal, tem de ter sempre a aprovação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Ao contrário dos 2 países em estudo, no Reino Unido as imparidades em Ativos Fixos Tangíveis não são aceites fiscalmente de forma direta. Há algumas regras que permitem a dedutibilidade das perdas de valor dos AFT, como o caso do ativo ser útil à produção na empresa e tem de se manter na empresa por mais de dois anos, mas é sempre um conceito muito restringido a nível fiscal.

No Reino Unido, o que se pode fazer é utilizar a chamada *balancing charge*, que acaba por ser a diferença entre o preço de venda e o valor escriturado de um ativo e pode ser utilizada sempre que o mesmo seja cedido, alienado ou cessado da sua utilização.

Apesar de serem 3 países com soberania fiscal e de culturas diferentes, há três semelhanças que podem ser realçadas, o lucro tributável é apurado segundo o valor contabilístico, a mensuração inicial dos AFT tem por base o custo de aquisição e o tratamento fiscal no justo valor é o mesmo.

Uma conclusão direta que se tira deste estudo, é que as imparidades em AFT são um conceito muito subjetivo, que podem levar a contabilidades criativas e a enviesamentos nos resultados das empresas. Daí a sua aceitação fiscal ser tão restringida.

Apesar de se ter conseguido explicar o funcionamento da aceitação fiscal das imparidades em AFT nos 3 países em estudo e a aplicabilidade da norma NCRF 12 – Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis, há aspetos que este estudo acredita que poderiam ser melhorados na legislação portuguesa, no que toca este conceito, tais como: aumentar o papel do auditor interno no controlo de risco associado a estas imparidades e encontrar um critério mais detalhado para o Justo valor. Estas sugestões melhoravam a contabilização de imparidades e retiravam subjetividade ao conceito.

Esta investigação contribuiu para o aprofundamento do conhecimento sobre a evolução da contabilidade e fiscalidade ao longo dos anos, passando depois por ajudar os leitores a compreender como cada um destes 3 países atuam perante o conceito das imparidades de AFT, de forma a terem a possibilidade de formar opinião crítica sobre o tema e, quem sabe, tirar ideias para melhorar a legislação do seu país. De seguida e, não menos importante, o estudo fechou com um caso prático que explicou, detalhadamente, como deve ser aplicada a NCRF 12 – Imparidade em Ativos Fixos Tangíveis, num caso real e qual a sua contabilização a nível do SNC, o que permite ao leitor perceber de forma clara como deve ser calculado e contabilizado uma imparidade de forma prática.

De forma a proceder a esta dissertação, foi necessário ter em atenção alguns obstáculos, que dificultaram a elaboração do mesmo. De entre várias dificuldades, como a interpretação da norma NCRF 12 – Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis, o maior obstáculo passou por estudar Espanha e Reino Unido na língua materna destes mesmos países, ou seja, foi necessário compreender o tratamento fiscal das imparidades de ativos fixos tangíveis em inglês e em espanhol.

Considerando este tema interessante, uma forma de aprofundar o conhecimento nesta temática passa por escolher países de diferentes continentes e perceber como estes países de culturas e sítios completamente diferentes atuam perante a imparidade de ativos fixos tangíveis. Dada a globalização das empresas, é interessante compreender as decisões que as mesmas tomam a nível de se estabilizar em certos países, tendo em conta as mesmas legislações desses países, que podem levar a vantagens fiscais, ou seja, vantagens competitivas para as empresas.

Em suma, esta dissertação pretendeu esclarecer de forma clara e concisa todo o conceito de imparidades de AFT a nível contabilístico e fiscal, comparando com três países, de forma a perceber se Portugal se destaca por ser diferente ou se, pelo contrário, todos os países agem dentro das mesmas bases.

## REFERÊNCIAS

- Abreu, R., Magro, F., & David, F. (2009). Sistema de normalização contabilístico: justo valor versus credibilidade contabilística.
- Almeida, M. G. M., & El Hajj, Z. S. (1997). Mensuração e avaliação do ativo: uma revisão conceitual e uma abordagem do goodwill e do ativo intelectual. *Caderno de Estudos*, (16), 01-16.
- Amaral, C. X. (2001). Processo de harmonização contabilística internacional: Tendências actuais. *Gestão e Desenvolvimento*, 10, 33-58.
- Barlev, B., & Haddad, J. R. (2003). Fair value accounting and the management of the firm. *Critical perspectives on accounting*, 14(4), 383-415.
- Barth, M., & Taylor, D. (2010). In defense of fair value: Weighing the evidence on earnings management and asset securitizations. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1-2), 26-33.
- Borges, A., Rodrigues, A., & Rodrigues, R. Elementos de contabilidade geral. rem. Lisboa: Áreas editora, 2010.
- Brígido, S. F. D. S. (2009). A tributação das mais-valias de acções em Portugal em sede de IRS: análise comparativa com Espanha e Reino Unido (Doctoral dissertation).
- Carreira, F., Pardal, P., & Heliodoro, P. (2016). Ativos fixos tangíveis: NCRF 7 versus NCP 5. In I Congresso Internacional de Contabilidade Pública.
- da Costa Junior, N. C., Leal, R. P., Navarro, P. S., Procianoy, J. L., de Miranda, N. G. M., Samudio, E. M. M., ... & Baião, M. S. (1997). Mercosul e a globalização dos mercados de capitais: testes de causalidade. *Revista de Administração*, 32(1), 80-88.
- da Rocha, L. M. (2009). Os testes de imparidade e as técnicas de avaliação de empresas.
- David, F., Abreu, R., & Canotilho, C. (2015). Sistema fiscal em Portugal: Importância do subsector da contabilidade.
- de Lima Rodrigues, L. M. P., & Guerreiro, M. A. S. (2004). *A convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*.
- Dumontier, P., & Raffournier, B. (1998). Why firms comply voluntarily with IAS: An empirical analysis with Swiss data. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 9(3), 216-216.
- Fernandes, I. S. L. (2011). Imparidade de activos: imparidade em activos fixos tangíveis (Doctoral dissertation, Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto).

Ferreira, A. M. M. M. (2014). Tratamento fiscal de imparidades em ativos fixos tangíveis: uma comparação entre Portugal, Espanha e Reino Unido (Doctoral dissertation).

Godoy, A. S. (21 de 04 de 2008). Notas Introdutórias ao Direito Comparado. Obtido em 16 de Agosto de 2013, de Clubjus.com.br: <http://www.clubjus.com.br/?artigos&ver=2.17486>

Guerreiro, C. M. C. D. B. (2013). Perdas por imparidade-Fatores explicativos e impactos (Doctoral dissertation).

Guimarães, J. (2011). Será que a “contabilidade criativa” aumentará com o SNC. *Estudos sobre a normalização contabilística em Portugal*, 233-241.

Iudícibus, S. SÁ, AL Princípios fundamentais de contabilidade. São Paulo: Atlas, 2000. I-REQUERIMENTO.

Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). Teoria da contabilidade; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. *São Paulo: Atlas*, 277-297.

Lopes, I. T. (2017). Contabilidade Financeira: Preparação das Demonstrações Financeiras, sua divulgação e análise.

Lopes, I. T. (2012). Os juízos de valor e os impostos diferidos. O SNC e os Juízos de Valor.

Martins, A. (2010). Justo valor e imparidade em activos fixos tangíveis e intangíveis. Aspectos financeiros, contabilísticos e fiscais. Coimbra: Edições Almedina.

Martins, D. C. L. (2015). A competitividade através da Fiscalidade Comparação entre Portugal e Espanha. In Congresso Dos TOC-20 Anos.

Monteiro, M. N., & Ferreira, R. F. (1979). Pequena história da contabilidade.

Nobes, C., Parker, R. B., & Parker, R. H. (2008). *Comparative international accounting*. Pearson Education.

Palmeirinha, A. (2013). A imparidade de ativos nas grandes empresas portuguesas: Aspectos contabilísticos e fiscais (Doctoral dissertation).

Pontes, E. B. M. D. S. (2014). A divulgação sobre testes de imparidade em ativos fixos tangíveis (Doctoral dissertation, FEUC).

Rafael, M. G. (2012). Imparidade de ativos fixos tangíveis: aspetos contabilísticos, fiscais e de auditoria (Doctoral dissertation, Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto).

Raymundo, L. (2008). A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NA UNIÃO EUROPÉIA: um estudo sobre a teoria da integração fiscal. *Revista da FARN*, 3(1/2), 133.

Reis, F. L. (2010). Como Elaborar uma Dissertação de Mestrado. Lisboa: Pactor.

Rodrigues, I. (2009). O conceito de Imparidade e sua evolução Histórica—A aplicabilidade da NRF 17 (Bachelor's thesis).

Rua, S. (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. Bragança: AECA/IPB.

Sá, A. L. (2002). Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 3.

Saldanha Sanches, J. L. (2007). Manual de Direito Fiscal, 3.ª Edição. Coimbra Editora.

Samuelson, R. A. (1999). The Subjectivity of the FASB's Conceptual Framework: A Commentary on Bryer. *Critical Perspectives on Accounting*, 10(5), 631-641.

Saraiva, H. I. B., Alves, M. D. C. G., & Gabriel, V. (2015). As raízes do processo formal de harmonização contabilística, a sua evolução e influência em Portugal. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 12(22), 172-204.

Sobrino, E. G., & Sanz, J. F. S. (2004). *La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa Fiscalis 2007*. Instituto de Estudios Fiscales.

Sites:

<http://www.agenciatributaria.es/>

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

Legislação:

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Constituição da República Portuguesa

Decreto-Lei 158/2009 de 13 de Julho, Sistema de Normalização Contabilística

Diretriz Contabilística N.º 13, Conceito de Justo Valor

International Accounting Standard 36, Impairment of Assets

Norma Contabilística de Relato Financeiro n.º 12, Imparidade de Ativos

Norma Contabilística de Relato Financeiro n.º 7, Ativos Fixos Tangíveis