

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

ATIVOS INTANGÍVEIS NA  
PERSPETIVA DE CRIAÇÃO DE  
VALOR, EM TERMOS  
CONTABILÍSTICOS E FISCAIS

---

Carina Bento Ventura

Lisboa, janeiro de 2024



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

ATIVOS INTANGÍVEIS NA  
PERSPETIVA DE CRIAÇÃO DE  
VALOR, EM TERMOS  
CONTABILÍSTICOS E FISCAIS

Carina Bento Ventura

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção de grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Júlio Tormenta.

Constituição do Júri:

Presidente: Especialista Jesuino A. Martins

Arguente: Professor Doutor Paulo Albuquerque

Vogal: Professor Doutor Júlio Tormenta

Lisboa, janeiro de 2024

## **Agradecimentos**

Primeiramente, o principal agradecimento para a finalização desta etapa que é a dissertação para a conclusão do Mestrado em Fiscalidade pelo Instituto Politécnico de Administração e Contabilidade de Lisboa, é para a minha família pelo apoio incondicional, pela motivação para a conclusão do presente trabalho e por se encontrarem presentes em todas as etapas da minha vida.

Aos meus pais, irmão e namorado que persistiram para a conclusão desta dissertação, confiando e apoiando para que este projeto se tornasse exequível, exigindo de mim uma persistência e uma dedicação ao longo do tempo da sua execução. A palavra desistência surgiu inúmeras vezes ao longo deste tempo, visto ser tão difícil a harmonização da vida pessoal, profissional e estudantil, sem o apoio destes nada seria possível.

Seguidamente o meu enorme agradecimento ao Professor Doutor Júlio Tormenta, que ao longo deste longo percurso da conclusão da dissertação se demonstrou prontamente disponível e me ajudou em todo o percurso da elaboração da presente dissertação.

Agradecer, a todos, que direta ou indiretamente, me apoiaram e influenciaram nesta etapa de forma positiva

## Resumo

A presente dissertação tem como objetivo distinguir o tratamento fiscal do tratamento contabilístico dos ativos intangíveis no regime fiscal português. Os ativos intangíveis tornaram-se de elevada importância para as empresas nos dias de hoje, desempenhando um papel crucial em termos de inovação, crescimento económico e criação de valor.

Há alguns anos, a riqueza das empresas estava principalmente associada a bens tangíveis. Atualmente, a criação de valor está fortemente ligada à identificação de ativos intangíveis, tais como software, patentes, propriedade intelectual, marcas, entre outros. O goodwill assume uma relevância particular nos ativos de muitas empresas.

A introdução das Normas Contabilísticas pelo IASB trouxe consigo novas regras de mensuração para os ativos intangíveis, representando um afastamento das regras do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

No âmbito fiscal, o tratamento destes ativos também é definido, muitas vezes divergindo das normas contabilísticas. Devendo ser dedicada especial atenção a esses pontos, que ainda são motivo de alguma discórdia e sendo um tema em constante de discussão.

Quanto à metodologia, foi analisado o regime contabilístico e fiscal dos ativos intangíveis, conduzindo a uma análise dos regimes fiscais espanhol e irlandês, bem como uma análise jurisprudencial em Portugal. A análise jurisprudencial inclui a análise de processos do Centro de Arbitragem Administrativa para identificar vícios e irregularidades por parte dos contribuintes e da Autoridade Tributária, relacionados ao tema em estudo.

**Palavras-chave:** Ativos Intangíveis; Regime Fiscal; Divulgação; Mensuração; Riqueza.

## **Abstract**

The aim of this dissertation is to distinguish between the tax and accounting treatment of intangible assets in the Portuguese tax system.

Intangible assets have become very important for companies today, playing a crucial role in terms of innovation, economic growth and value creation.

A few years ago, companies' wealth was mainly associated with tangible assets. Today, value creation is strongly linked to the identification of intangible assets, such as software, patents, intellectual property, and brands, among others. Goodwill is particularly important in the assets of many companies.

The introduction of the Accounting Standards by the IASB brought with it new measurement rules for intangible assets, representing a departure from the rules of the Accounting Standardization System.

In the tax field, the treatment of these assets is also defined, often diverging from the accounting standards. Special attention should be paid to these points, which are still the subject of some disagreement and a topic that is constantly under discussion.

As for the methodology, the accounting and tax regime for intangible assets was analysed, leading to an analysis of the Spanish and Irish tax system, as well as a case law analysis in Portugal. The jurisprudential analysis includes the analysis of cases from the Administrative Arbitration Center to identify defects and irregularities on the part of taxpayers and the Tax Authority, related to the subject under study.

**Keywords:** Intangible Assets; Tax Regime; Disclosure; Measurement; Wealth.

## Índice:

1. Introdução.....	1
2. Os ativos intangíveis no Sec. XXI .....	3
3. Tratamento contabilístico dos Ativos Intangíveis .....	7
3.1. Normativo contabilístico .....	7
3.2 Reconhecimento e mensuração inicial .....	9
A) Ativos Intangíveis adquiridos: .....	10
B) Ativos intangíveis gerados internamente: .....	11
3.3 Mensuração subsequente:.....	14
A) Modelo do custo <i>versus</i> modelo de revalorização .....	14
B) Amortização e/ou perda por imparidade .....	15
4. O Tratamento Contabilístico do Goodwill.....	18
5. Tratamento fiscal dos ativos intangíveis .....	25
5.1. Normativo aplicável a ativos intangíveis.....	25
5.2. Regime Fiscal das amortizações e perdas por imparidade .....	26
5.3. Intangíveis e o regime do Art.º45-A do CIRC .....	28
5.4. Tratamento Fiscal do Goodwill .....	30
5.5. O tratamento Fiscal dos Ativos Intangíveis em Espanha e na Irlanda .....	31
• Regime Fiscal Espanhol: .....	32
6. Ativos Intangíveis: Análise jurisprudencial.....	35
6.1 Acórdão do CAAD, processo n.º 520/2021-T: IRC- Ativos Intangíveis. Duração Indefinida. Amortização. ....	35
6.2 Acórdão do CAAD, processo n.º 96/2023-T: IRC- Art.º 17.º, 18.º e 20.º do CIRC- Ativos Intangíveis, trabalhos para a própria entidade.....	40
Conclusão .....	45

Bibliografia: ..... 48

Documentos Oficiais: ..... 52

## **Lista de Siglas e Abreviaturas**

AT- Autoridade Tributária;

AI- Ativos Intangíveis;

CAAD- Centro de Arbitragem Administrativa;

CAE- Concentração de Atividades Empresarias;

CIRC- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

CNC- Comissão de Normalização Contabilística;

DL- Decreto de Lei;

DR- Decreto Regulamentar;

EC- Estrutura Conceptual;

FASB- Financial Accounting Standards Board;

IAS- International Accounting Standards;

IASB- International Accounting Standards Board;

IFRS- International Financial Reporting Standards;

M22- Modelo 22;

MEP- Método de Equivalência Patrimonial;

NCRF- Normas Contabilísticas de Relato Financeiro;

OCDE- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico;

PI- Perda por imparidade;

POC- Plano Oficial de Contas;

RETGS- Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades;

SNC- Sistema de Normalização Contabilística;

UE- União Europeia;

VAB- Valor Acrescentado Bruto.

## 1. Introdução

O presente estudo versa pela a análise do regime contabilístico e fiscal dos ativos intangíveis.

A globalização verificada no decorrer do século XX e prolongando-se até aos dias que correm, introduziu diversas mudanças, que em termos económicos, financeiros e sociais. Com estas constantes mudanças foi necessário às entidades, que anteriormente apostavam nos ativos tangíveis para conseguir gerar os seus rendimentos, adaptarem-se às novas realidades, tornando se mais competitivas e implementando novas estratégias para conseguir combater a concorrência e se manter neste novo mercado. A maioria destas entidades estavam assim a ser substituídas por entidades que apostam em ativos intangíveis para gerar a sua riqueza. A atual necessidade de concorrerem para o mercado global, é assim essencial apostar na inovação e na constante atualização. Assim tornaram-se também significativas as concentrações empresariais, assumindo uma enorme relevância na economia atual.

Os ativos intangíveis levantam grandes controvérsias. Sendo que estes ativos são de elevada importância para os dias que correm, este trabalho tem assim o objetivo de clarificar o seu tratamento quer em termos contabilísticos, quer em termos fiscais.

Apesar da tentativa de harmonização contabilística, as opiniões acerca deste tema geram ainda muita discórdia. O mesmo em termos fiscais, devido à legislação portuguesa, ter uma visão de tratamento destes ativos diferenciada do tratamento contabilístico. E desta forma a presente dissertação serve de estudo às questões mais debatidas.

Posto isto a análise não passará apenas pelo tratamento contabilístico e fiscal destes ativos, mas também pela importância económica, algumas das suas especificidades, o seu processo na criação de riqueza e as transformações que trouxeram para as entidades.

Não poderia deixar de ser analisado, o chamado “o mais intangível dos intangíveis”, o goodwill, por ser um elemento de elevada importância para as entidades atuais.

Assim, primeiramente, analisaremos algumas reflexões acerca da importância dos ativos intangíveis na sociedade atual. Evidenciando um pouco do que foi a sua evolução temporal e no seu processo de criação de riqueza até aos dias atuais.

Seguidamente focarei no tratamento contabilísticos estabelecido na NCRF 6- Ativos Intangíveis, apresentando a sua definição, as condições para o seu reconhecimento e a sua mensuração inicial e subsequente.

No quarto capítulo será abordado o tratamento contabilístico do Goodwill, desde a seu reconhecimento, à mensuração inicial e até à mensuração subsequente, tendo por base a NCRF 14- Concentrações de Atividades Empresariais.

Em termos fiscais, no capítulo cinco, analisarei o tratamento fiscal dos ativos intangíveis. Primeiramente, é abordado o regime fiscal das amortizações destes ativos, bem como as suas perdas por imparidade. O regime do art.º 45.º-A do CIRC, que define como pode ser realizado o tratamento fiscal dos AI sem período de vida útil definido. E em particular como é tratado fiscalmente o Goodwill.

Estes ativos contêm um potencial considerável para o crescimento económico das entidades, sendo um tema de elevada relevância para a atração de investimento em Portugal. Assim como forma exemplificativa decidi abordar o tratamento fiscal dos AI em Espanha e na Irlanda, para conseguir perceber as diferenças e os países que se tornam, mas apelativos ao investimento.

De seguida passarei para a análise jurisprudencial, nesta irei analisar um Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para assim conseguir identificar a posição dos contribuintes e da AT perante o tratamento fiscal destes ativos em análise.

## **2. Os ativos intangíveis no Sec. XXI**

Em séculos passados era notada a importância da maquinaria e de métodos para a industrialização mundial. Ao longo dos tempos, foi observado um enorme avanço a nível tecnológico, pela grande influência das tecnologias de informação, sendo que estes ativos tangíveis, que em tempos seriam de extrema importância, foram assim perdendo valor em detrimento de outro tipo de ativos, os ativos intangíveis. A era marcada pelos avanços tecnológicos tornou-se de inegável importância para o sucesso das economias dos países mais desenvolvidos e conseqüentemente na criação de valor e de riqueza para as empresas.

A questão de partida é o conceito de criação de “valor”, que segundo Lopes (2013) “O conceito de valor tem vindo ao longo das últimas décadas, a sofrer os mais diversos refinamentos”, aditando ainda “(...) foi-se tornando gradualmente a base do desenvolvimento das economias modernas”. Devido em grande parte pelo facto dos avanços tecnológicos, das operações de aquisição e fusão a nível mundial, através do crescimento exponencial dos mercados de capitais, o crescimento do setor dos serviços, o domínio do conhecimento e da informação tornou-se assim um fator crucial para o sucesso empresarial.

Em diversos setores económicos, os investimentos em intangíveis têm um impacto deveras significativo, a ponto de ocorrerem díspares alterações na organização das empresas e o modo como ocorrem as transações. Para que tais investimentos possam assim ter esse impacto nas entidades, é necessário que ocorra uma vasta pesquisa sobre os recursos para esse objetivo, de forma a proceder a uma avaliação da relevância económica que o investimento trará e ainda pela forma como as políticas contabilísticas podem impactar no reconhecimento destes ativos.

De acordo Lev (2001), a existência dos ativos intangíveis remonta aos anos de 1970, o autor considera que este não é um novo fenómeno. A globalização e o aparecimento das novas tecnologias de informação vieram assim dar o impulso para o exponencial aparecimento destes ativos. Estes que foram sendo utilizados para acompanhar o crescimento e intensificação da competitividade comercial e concorrência, gerados pela globalização, com o principal objetivo de aumentar a rentabilidade das entidades.

Esta nova realidade desencadeou diversas reestruturações organizativas, pois indústrias que haviam sido pensadas para atingir economias de escala e verticalmente integradas, por serem caracterizadas intensivas em recurso tangíveis, começam a perder o seu valor e a vantagem competitiva face à era que se estava a entrar. Começam assim a mudar a sua estrutura organizativa e iniciam assim o processo de “desverticalização” (Cravo et. Al., 2020), transferindo partes das suas atividades para terceiros, de formas a reduzir custos e aumentando a eficiência e inovando nos seus recursos, que passa assim a ser a sua principal vantagem competitiva. Sendo o conhecimento o fator chave de sucesso na competitividade das organizações.

Segundo a *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OCDE, 2013) o investimento em ativos intangíveis tem crescido de forma mais rápida em países mais desenvolvidos como o Reino Unido, a Austrália e o Japão.

De acordo com um estudo desenvolvido pelo McKinsey Global Institute (MGI) “Intangíveis: O futuro do crescimento e da produtividade?” (2021), as economias que maior investimento estão a realizar em intangíveis estão a atingir também o um crescimento total dos fatores.

Num relatório recente da OCDE (2019) é revigorada a ideia do crescimento dos investimentos em intangíveis, fundamentando como fator de produtividade, inovação e crescimento de diversas empresas, ocorrendo assim a desaceleração da produtividade em diversas economias da OCDE.

O estudo da McKinsey Global Institute, supramencionado, que analisou o impacto dos ativos intangíveis na produtividade e no crescimento, concluiu que as “empresas que estão entre as 10% que mais crescem investem 2,6 vezes mais em ativos intangíveis do que as restantes 50% que menos crescem”. Esta conclui ainda que os sectores que investiram mais de 12% do seu valor acrescentado bruto em ativos intangíveis, obtiveram um crescimento de 28% superior aos restantes sectores.

Segundo o estudo “O investimento em ativos intangíveis, tais como a propriedade intelectual, pesquisa, tecnologia e software e capital humano, aumentou exponencialmente ao longo do último quarto de século, e a pandemia de Covid-19 parece ter acelerado esta transição para uma economia desmaterializada”. Todos estes métodos

de investimento fazem com que seja criado valor, mas mais importante que isso, a sua manutenção de valor mesmo no meio de perturbações económicas, como a Covid-19. As empresas que nesta época investiram neste tipo de capital conseguiram manter o nível de crescimento de 2019.

São diversas as empresas de sucesso que apresentam um significativo número de ativos intangíveis no seu balanço, apresentando um baixo valor de ativos tangíveis.

A Nike é um ótimo exemplo disso, sendo uma empresa líder de mercado, mas que não detém fabrico próprio, nem fábrica, sendo a maioria dos seus ativos, ativos intangíveis. A marca é o seu fator de sucesso, bem como os profissionais, que estão em constante processo criativo e dedicados na inovação dos produtos.

Outro bom exemplo é o caso da Airbnb, que não detém nenhum metro quadrado dos imóveis, apenas com a criação do aplicativo, que segundo as estimativas está avaliada em cerca de 30 bilhões de dólares.

A marca como se sabe permite a identificação e a diferenciação dos produtos ou serviços das empresas. Sendo diversos os benefícios de a marca ser uma marca conceituada, como a sólida fidelidade dos clientes, a menor suscetibilidade de afetação de marketing de marcas concorrentes, bem como a aceitação por parte do cliente da variação do preço dos bens. Temos como exemplo a Coca-Cola, marca conhecida mundialmente, é a obtenção de uma fórmula mantida em segredo e de uma excepcional capacidade da área comercial e de marketing.

A inovação e o conhecimento são dois dos recursos mais importantes das entidades. Devido a esta ocorrência no mercado é necessário que as entidades entejam em constante inovação e adaptação.

O estudo de McKinsey Global Institute põe em questão “À medida que as economias recuperam da pandemia, pode uma onda de investimentos em intangíveis dar uma nova vida à produtividade e ao crescimento?”. A possibilidade para esta alteração é enorme, mas a solução não passará apenas pelo investimento em ativos intangíveis, mas sim a garantia que estes serão afetos de forma eficaz para obter o maior desenvolvimento.

Outra das conclusões presentes no estudo é o de que independentemente do sector operativo, as empresas que mais investem em ativos intangíveis são as que mais crescem. Isto porque os sectores que investem a maior parte do seu VAB (Valor Acrescentado Bruto) em ativos intangíveis são as que mais rapidamente atingem este crescimento. Podendo notar-se que a relação entre o crescimento das entidades e os ativos intangíveis é mais notado serviços intensivos em conhecimento, serviços impulsionados pela inovação, telecomunicações, média e tecnologia. As entidades consideradas as *top growers*, estas que se encontram no quadril superior do crescimento do VAB em 2018-2019 por setor, com um crescimento mediano de 20%, investem 2,6 vezes mais em intangíveis do que as empresas que menos crescem. Estas entidades não só investem em intangíveis, como assumem diversos riscos para a sua implementação e desenvolvimento. É necessário que exista estratégia, uma enorme aprendizagem, evolução e análise para que as entidades possam continuamente reexaminar os intangíveis para maior probabilidade de gerar benefícios e continuar a ser competitivos nos sectores que se inserem.

Na opinião de McKinsey os decisores políticos e executivos devem identificar o que será necessário para aproveitar as oportunidades de crescimento que os intangíveis trazem para as economias. Como exemplo afirmam que “se mais de 10% das empresas atingissem a mesma parcela de investimento em intangíveis e crescimento do VAB que os *top growers*, isso poderia gerar mais de 800 mil milhões de euros em VAB ou um aumento de 2,7% entre os sectores nas economias da OCDE”.

Com os números suprarreferidos, e com a economia voltada para o intangível e altamente digitalizada, é de enorme relevância que as entidades, a sociedade em geral e os governos desempenhem um papel fundamental na requalificação dos ativos intangíveis.

### **3. Tratamento contabilístico dos Ativos Intangíveis**

#### **3.1. Normativo contabilístico**

O conceito de ativo intangível tornou-se nos dias que correm de difícil definição. Este conceito tem levantado diversas questões perante os autores. Visto que para cada autor o conceito é variável, devido a esta se ter tornado uma árdua tarefa.

Para muitos autores, os ativos intangíveis são ativos que não se podem tocar porque não possuem uma existência física, mas que tem valor para as entidades detentoras destes. Geralmente são ativos de longo prazo, que muitas das vezes não são mensurados fiavelmente, a não ser aquando da transação da organização, total ou parcialmente, sendo em geral definidos de *goodwill*.

Para Lev (2001), um ativo intangível representa um potencial de retorno futuro e que não goza de substância física ou financeira.

Na literatura contabilística ainda não existe uma definição concisa e aceite. Como Ana Maria Rodrigues (2011, p.473), “procurar um conceito abrangente para ativo intangível é algo que até hoje não foi conseguido com sucesso por nenhum investigador ou organismo normalizador, tantas são as complexidades que lhe estão associadas”.

Segundo Hendriksen e Breda (1992), os ativos intangíveis compõem uma das áreas mais complexas da contabilidade devido, à imensa dificuldade em definir estes recursos, à incerteza quanto à sua mensuração e à estimativa da vida útil.

Os ativos intangíveis são nos dias que correm cruciais na vantagem competitiva das organizações e um fator crítico do sucesso. Sendo que os ativos tangíveis estão ligados a aspetos quantitativos, enquanto os ativos intangíveis estão muitas vezes ligados ao processo de conhecimento e de inovação.

A maioria dos países europeus não têm um conceito de ativos intangíveis rigoroso e por este facto, recorrem às orientações da OCDE para conseguir uma definição mais abrangente, em que um ativo intangível é definido como: “*direitos de uso de ativos industriais, tais como patentes, marcas comerciais, nomes comerciais, desenhos ou*

*modelos, direitos de propriedade literária e artística, de know-how e segredos comerciais” (OCDE, 2010, cap. VI, § 6.2).*

Podemos assim nos dias que correm encontrar diversas tipologias de ativos intangíveis, tais como: *software, goodwill, marcas, patentes, direitos de autor, contratos de franquia, quotas de mercado, reputação, filmes, listas de clientes, logótipos*, entre tantos outros.

Em concordância com a NCRF 6-Ativos Intangíveis, que têm por base a IAS 38- “*Intangible Assets*”, onde se define um ativo intangível como “*um ativo não monetário identificável sem substância física*”. Resumindo as características para a definição de ativo intangível presente nesta definição da NCRF 6:

1. Ativo;
2. Não Monetário;
3. Identificável;
4. Sem substância física.

O SNC define ativo, na sua Estrutura Conceptual (§49 (a) da EC e §8 da NCRF 6) como, “*Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros*”.

Resumindo, terão de obedecer a algumas das seguintes condições: (1) que sejam identificáveis; (2) Existência de controlo sobre o ativo; (3) prováveis benefícios económicos futuros (§10 da NCRF 6).

Segundo a NCRF 6 (§11 e §12) o critério de identificabilidade refere-se quando um item seja separável, isto é, quando exista a capacidade do bem ser separado ou dividido da entidade e resulte de direitos contratuais ou direitos legais. Tal como a norma indica, para ser separável é necessário que o bem possa ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato ativo ou passivo relacionado; ou resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer estes sejam transferíveis, quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações;

Para a segunda condição, o ativo tem de ser controlado pela entidade (§13 a §16 da NCRF 6), isto significa que esta terá de ter a capacidade de assegurar os benefícios económicos

que advirão deste ativo. Mas não basta garantir estes benefícios futuros, como é fundamental que estes benefícios sejam limitados a terceiro. Reiterando, se o controlo do ativo não estiver assegurado, não é possível o seu reconhecimento. Contudo a entidade pode deter controlo sobre os benefícios de diferentes formas, que não sejam apenas através de direitos legais, como exemplo, através do conhecimento associado a um processo de produção, ou através de uma fórmula que a entidade detenha que esta pretenda manter secreta, ou através de quotas de mercado, etc.

A última condição (§17 da NCRF 6), que implica que existam benefícios económicos futuros para a entidade, por meio da capacidade de um recurso, isoladamente ou em conjunto com outros, gerar benefícios para a entidade, podendo estes traduzir-se em rendimentos obtidos na venda de bens e serviços, na redução de gastos ou em outros benefícios decorrentes da utilização do ativo para a entidade. Explanando, o uso de propriedade industrial nem processo industrial pode reduzir os custos de produção futuros para a entidade e não aumentar os réditos futuros.

### **3.2 Reconhecimento e mensuração inicial**

Com todas as condições impostas para a definição de ativo acabou por se gerar uma maior dificuldade na confirmação dos atributos exigíveis para o reconhecimento dos ativos intangíveis.

Que de acordo com a norma o reconhecimento de um item como ativo intangível é exigível que estes satisfaçam a definição de ativo e os critérios para o seu reconhecimento (§18 da NCRF 6).

O reconhecimento segundo o §80 da EC, é o processo de incorporar no balanço e na demonstração de resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no §81 da EC.

Para Ana Maria Rodrigues (2011, p.477) não basta “cumprir com a definição (...) para o item ser reconhecido como tal no balanço”.

Um dos aspetos a ter em atenção é o grau de incerteza quanto aos benefícios económicos futuros. Desta forma, o §21 NCRF 6 refere expressamente que um ativo deve ser reconhecido, se e só se:

- a) For provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; e
- b) O custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.

O cumprimento destes depende na maioria de como estes ativos intangíveis são obtidos, isto é, se forem adquiridos, separadamente ou em concentração de atividades empresarias (CAE), ou se gerados internamente pela própria entidade.

#### **A) Ativos Intangíveis adquiridos:**

Os ativos intangíveis adquiridos poderão decorrer de diversas situações:

- Aquisição separada onerosa ou gratuita;
- Aquisição como parte de uma CAE;
- Aquisição por meio de subsídio do Governo; ou
- Troca de ativos, ou ainda de qualquer outra forma de transmissão juridicamente aceite.

Para os Ativos intangíveis adquiridos separadamente, o seu reconhecimento pode ser, em princípio, reconhecido automaticamente. Já que nesta situação geralmente ocorre uma transação subjacente, pela qual, o preço pago espelha as expectativas que gerará em termos dos benefícios económicos futuros que venha a gerar, permitindo a sua mensuração de forma fiável (§25 da NCRF 6). Na realidade, se a entidade adquirente não esperasse obter benefícios económicos futuros, não se sujeitaria ao pagamento do preço do ativo.

A sua mensuração inicial deve ir ao encontro do §27 da NCRF 6, que indica que o “custo de um ativo intangível adquirido separadamente compreende:

- a) O seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos sobre as compras não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos; e
- b) Qualquer custo diretamente atribuível de preparação do ativo para o seu uso pretendido.”

Na aquisição como parte de uma CAE, ocorre também uma transação. Mas neste caso, o valor desta transação reflete as expectativas de prováveis benefícios económicos futuros de uma atividade empresarial adquirida por um todo, e não por ativos individuais. Neste tipo de transação os intangíveis podem ser mensurados de forma fiável (§33 da NCRF 6), assim os critérios de reconhecimento para este tipo de ativos adquiridos no âmbito de uma CAE afastam-se dos critérios de reconhecimento, visto que a probabilidade de obter benefícios económicos futuros não é exigida, pelo facto do justo valor à data de aquisição deste reflete as expectativas de benefícios económicos futuros que possam vir a fluir para a entidade. Sendo o objetivo deste procedimento que o goodwill represente apenas os ativos que não possam ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

O §34 da NCRF 6 estabelece que os intangíveis que possam ser mensurados de forma fiável, sejam reconhecidos no ativo pelas entidades adquirentes, independentemente, de terem sido capitalizados pela adquirente antes da concentração, ou não.

As aquisições por meio de subsídio do Governo (§42 da NCRF 6), não são uma situação recorrente, e por este facto deve fazer-se referência à NCRF 22- Contabilização dos subsídios do Governo e a divulgação dos seus apoios, mencionado que o comum é avaliar o justo valor do ativo não monetário, bem como a contabilização tanto do ativo como do subsídio seja feita ao justo valor. Caso este não possa ser fiavelmente determinado, ambos devem ser registados pela quantia nominal, adicionando qualquer dispêndio que possa ser atribuível para a preparação do ativo para seu uso.

A aquisição de ativos intangíveis pelo meio de troca de ativos (§43 a §45 da NCRF 6), tal como a aquisição por meio de subsídios do Governo não é muito comum. Contudo, o custo deste é mensurado pelo justo valor, a não ser que “a) a transação da troca careça de substância comercial ou b) nem o justo valor do ativo recebido nem o justo valor do ativo cedido sejam fiavelmente mensuráveis”. Em casos como os mencionados, o ativo deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.

## **B) Ativos intangíveis gerados internamente:**

Os ativos intangíveis gerados internamente necessitam de satisfazer os critérios de reconhecimento dos ativos para poderem ser reconhecidos como tal, como

supramencionado, têm de gerar benefícios económicos futuros e tem de poder ser mensurados ao custo fiavelmente.

De acordo com a NCRF 6, que define a complexidade de avaliar se o ativo intangível gerado internamente pode ser reconhecido como ativo, devido aos seguintes factos: a difícil identificação de que o ativo possa vir a gerar benefícios económicos futuros; e a determinação do custo de forma fiável (§49 da NCRF). Para este tipo de ativos, as condições para o seu reconhecimento tendem a ser particularmente difíceis.

São necessariamente estas as dificuldades que impedem o reconhecimento deste tipo de ativos no balanço. A maioria dos custos suportados com ativos gerados internamente são contabilizados como gastos do período, devido a não ser permitido o seu reconhecimento, com exceção dos gastos incorridos na fase de desenvolvimento destes ativos. Todavia para este tipo de custos há condições deveras rigorosas.

Para tal a norma, distingue duas fases na criação deste tipo de ativos sendo elas: a fase de pesquisa (§52 a §54 da NCRF 6) e a fase de desenvolvimento (§55 a §62 da NCRF 6).

A fase de pesquisa antecede a fase de desenvolvimento, em que é explícito que nenhum custo proveniente desta fase possa ser reconhecido no ativo, devendo ser reconhecido como gasto suportado do período. Tal ocorre por ser uma fase menos definida e exata.

Temos como exemplos dispêndios de atividade de pesquisa (§54):

- a) Atividades visando a obtenção de novos conhecimentos;
- b) A procura de, avaliação e seleção final de, aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;
- c) A procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- d) A formulação, conceção, avaliação e seleção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

A fase de desenvolvimento apenas se inicia quando existe certeza razoável de que o produto final do processo se pode considerar um ativo identificável. Face tal facto este só

deve ser reconhecido, se e só se uma entidade conseguir demonstrar, o mencionado pelo §55 da NCRF 6:

- a) A viabilidade técnica de concluir o ativo intangível a fim de que o mesmo esteja disponível para uso ou venda;
- b) A sua intenção de concluir o ativo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
- c) A sua capacidade de usar ou vender o ativo intangível;
- d) A forma como o ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do ativo intangível;
- e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- f) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

No caso que existam dúvidas quanto às condições supracitadas, deve assumir-se que a fase de desenvolvimento ainda não está iniciada. Face isso, todos os gastos incorridos, devem ser considerados como gastos do período em que ocorrem.

A NCRF 6 proíbe expressamente que alguns ativos intangíveis sejam reconhecidos, por considerar que os critérios para o seu reconhecimento não estão satisfeitos, são exemplos, as marcas, os cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes, bem como itens semelhantes gerados internamente, por considerar que para este tipo de ativos intangíveis não é possível separar os seus custos do custo total da entidade.

Os ativos intangíveis na fase de desenvolvimento podem ter custos associados para a sua produção. Devem ser reconhecidos por este custo de produção, que se define como: “o custo de um ativo intangível gerado internamente compreende todos os custos diretamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida.” (§64 da NCRF 6)

Podendo estes ser:

- a) os custos dos materiais e serviços usados ou consumidos ao gerar o ativo intangível;
- b) os custos dos benefícios dos empregados associados à formação do ativo intangível;
- c) as taxas de registo de um direito legal; e
- d) A amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o ativo intangível.

Existem processos em que a criação do produto ou o processo não envolvem a fase de pesquisa, ou é muito reduzida. Estes projetos são perfeitamente definidos desde o início e não causam qualquer dúvida quanto ao seu sucesso. Para casos como estes os custos podem ser totalmente considerados.

Ao contrário do que acontece com projetos de elevada especificidade em que o processo de pesquisa é muito dispendioso, que só após muito tempo e dinheiro gasto conseguem chegar à fase de desenvolvimento, temos como exemplo a indústria farmacêutica e a indústria automóvel, tanto em novos modelos automóveis como em sistemas operativos.

Em forma de conclusão, é possível afirmar que a maioria dos ativos intangíveis gerados internamente não tenham as condições para serem reconhecidos nas demonstrações das empresas.

### **3.3 Mensuração subsequente:**

#### **A) Modelo do custo *versus* modelo de revalorização**

Após o seu reconhecimento inicial de um ativo intangível, a mensuração deve ser realizada segundo um dos seguintes métodos, pelo custo ou pela revalorização.

De acordo com o modelo do custo (§72 da NCRF 6), a quantia escriturada de ativo intangível deve corresponder ao custo, deduzido de todas as amortizações acumuladas e quaisquer perdas por imparidade

Enquanto o modelo de revalorização, a quantia escriturada deverá corresponder à quantia revalorizada, isto é, o justo valor à data da revalorização deduzida de qualquer

amortização acumulada e perdas de imparidade subsequentes (§73 da NCRF 6). Impondo que para este modelo, o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado ativo.

Segundo o §8 da NCRF 6, um mercado ativo é definido como um mercado em que sejam encontradas as seguintes condições:

- a) os itens negociados no mercado são homogêneos;
- b) podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e
- c) os preços estão disponíveis ao público.

O normativo indica ainda que estas revalorizações devem ser feitas com regularidade, de forma que a quantia escriturada não difira materialmente do seu justo valor à data de balanço. Para este modelo é importante ressaltar que quando usado para um ativo intangível, deva ser usado para os restantes ativos da mesma classe e ainda que este tenha sido mensurado inicialmente ao custo.

Tendo em conta as características dos ativos intangíveis, especialmente a sua unicidade, torna-se difícil a existência de um mercado ativo para determinar o justo valor destes bens. A própria norma indica que não há existência de mercado ativo para diversos destes intangíveis, como marcas, patentes, licenças, etc.

Para ativos intangíveis adquiridos por meio de CAE, mensurados ao seu justo valor, não é possível a aplicação do método de revalorização.

## **B) Amortização e/ou perda por imparidade**

Tal como suprarreferido, os ativos intangíveis representam potenciais benefícios económicos para as entidades que os possuem. Mas com o passar do tempo, e por outros fatores, estes benefícios económicos vão decrescendo, e conseqüentemente, os valores dos ativos intangíveis reconhecidos devem ser reduzidos, indiretamente através de uma conta de amortização ou de perda por imparidade acumulada e reconhecido simultaneamente um gasto do período.

– **Amortização de ativos intangíveis:**

A amortização é esclarecida pela norma no §8 da NCRF 6 como a imputação sistemática a gastos da quantia amortizável<sup>1</sup> de um ativo intangível, durante a sua vida útil.

Os custos iniciais dos ativos, representam os benefícios potenciais futuros que a entidade pode vir a obter, durante a vida desse ativo. Com o passar do tempo, os benefícios vão diminuindo gradualmente, tornando-se um custo para a entidade, sendo a amortização a passagem deste custo para gastos do período e ainda ocorre a diminuição do valor do ativo. Sendo que a quantia escriturada do ativo intangível, isto é deduzido da amortização, revela o valor excedente de benefício que a entidade irá obter na vida útil restante do intangível.

O intangível pode ter uma vida útil finita ou indefinida. Ao passo que vida útil indefinida, não quer dizer que seja infinita, mas sim que não têm um limite previsível para qual o ativo possa vir a gerar benefícios para a entidade (§86).

A IAS 38 e a NCRF 6 apresentam diferenças relativamente à mensuração subsequente dos ativos com vida útil indefinida. Segundo a NCRF 6, demanda que todos os ativos intangíveis sejam amortizados, estabelecendo um máximo de 10 anos para aqueles que tenham uma vida útil indefinida. Segundo a IAS 38, esta aponta que um ativo intangível com vida útil finita é sujeito a uma amortização sistemática, enquanto um ativo com vida útil indefinida não o é, sendo apenas sujeito a testes de imparidade.

A amortização de um ativo inicia-se quando este estiver disponível para uso, quando estiver nas condições e localização para que possa operar. A sua amortização deve findar na data que ocorrer previamente entre a data que o ativo for retirado e a data que o ativo for considerado detido para venda. (§95).

Relativamente ao método de amortização do intangível, este dever ser realizado numa base sistemática, salvo se ocorrer uma alteração no modelo, e deve espelhar o modelo pelo qual são despendidos ou extintos os benefícios económicos futuros, de forma que ocorra um correto balanceamento entre os rendimentos e os gastos deste intangível.

---

<sup>1</sup> Na NCRF 6 é utilizado depreciável, mas o correto é amortizável visto estarmos na presença de ativos intangíveis.

O modelo que pode ser adota é o método da linha reta, o método degressivo ou o método das unidades de produção, a norma privilegia o método da linha reta quando não é possível determinar fiavelmente por outro modelo. Para o método da linha reta, as amortizações são imputadas aos períodos proporcionalmente ao tempo.

– **Imparidade dos ativos intangíveis:**

Os ativos vão perdendo a sua utilidade devido a inúmeros fatores, como por exemplo, a alteração do gosto dos consumidores, por obsolescência tecnológica, entre tantos outros.

Como exemplo, a diminuição da viabilidade económica de algum ativo intangível protegido através de uma patente, gera uma diminuição de valor desse ativo, reduzindo consequentemente também para a empresa.

Neste tipo de casos, estamos perante uma perda por imparidade, isto é o excedente da quantia escriturada de um ativo em relação à sua quantia recuperável. Devendo assim a quantia escriturada do ativo diminuir para a quantia recuperável, sendo esta diminuição reconhecida como um gasto do período.

## **4. O Tratamento Contabilístico do Goodwill**

O goodwill é de elevada importância para a avaliação do património das empresas, sendo que se torna um assunto muito abrangente e complexo.

O goodwill é conhecido por muitos autores como “o mais intangível dos intangíveis” é um tema que gera uma elevada controvérsia contabilisticamente e gera uma diversificação de opiniões. Tal facto pode ser demonstrado pela contínua alteração dos normativos que pretendem regular o seu tratamento a nível contabilístico.

Para se conseguir entender esta dificuldade com a contabilização do goodwill convém recuar e entender a história para melhor entendimento.

O termo foi utilizado primeiramente no século XVI pela corte inglesa, na disputa de terras, ocorrendo uma valorização de terrenos devido à sua localização. Registos que remontam a 1571, segundo Leake (1914), foi quando o termo ficou a ser comercialmente utilizado. Existem também referências às primeiras sentenças legais sobre o tema do reconhecimento do conceito de goodwill que remetem para o século XVII, em que nestas foram proferidos factos como acordos entre comprador e vendedor, localização de negócio ou ainda características pessoais dos proprietários dos negócios. No entanto com o decorrer do tempo este tipo de definições foi se alastrando e foi em meados do século XIX que se obtêm uma definição mais precisa. (Thearney,1971)

Foi então em 1913, que Percy Dew Leake executou um trabalho para a definição de goodwill, que, a nível científico, se define como o mais satisfatório termo e explicação da sua natureza. E foi o ponto de partida para um debate entre contabilísticas, advogados e economistas para se conseguir atingir uma definição consensual.

E é em 1982 que Huges, apresenta uma análise da evolução do conceito e tratamento contabilístico do goodwill e assuntos relacionados, nomeadamente a contabilização das CAE.

Com a emissão das normas contabilísticas para regular o tratamento do Goodwill, ocorreu uma propagação dos estudos em torno deste tema. Mas agora não tão centrados na sua definição, mas sim nos seus tratamentos contabilísticos, de forma que ocorra a correta aplicação das normas em vigor e do seu impacto na informação financeira das empresas.

Qual será a justificativa para o elevado interesse das investigações e a preocupação dos organismos reguladores em manterem sempre o tema do tratamento contabilístico do goodwill na ordem de trabalhos? Que relevância assumirá este ativo para o balanço das empresas?

De acordo com o estudo de Carvalho et al. (2014), segundo valores cotados na *Euronext Lisbon* no período entre 2005 e 2012 a representação média do goodwill era de 14% do total do ativo. Verificando-se que o goodwill era o mais importante na componente dos ativos intangíveis<sup>2</sup>.

Em síntese, a importância que o goodwill assume no balanço de inúmeras empresas, em grande parte fruto da globalização dos mercados e da intensificação das operações CAE<sup>3</sup>, o que gera o interesse nos investigadores pela temática e pelo seu tratamento segundo as normas emitidas pelos organismos reguladores.

A velocidade do desenvolvimento tecnológico fez com que a sociedade entrasse assim na era do conhecimento, e como tal as entidades tinham de acompanhar e adaptar-se esta nova realidade. Foram diversos os fatores que contribuíram para este tipo de situação, sendo eles as fusões e aquisições, o desenvolvimento do sector dos serviços e a evolução tecnológica, aumentaram o impacto da tecnologia de informação e a crescente integração os mercados financeiros. Todos estes acontecimentos geraram valores em Ativos Intangíveis, e consequentemente o Goodwill, que sobressai com as operações de concentração.

As perspetivas doutrinárias do conceito de goodwill podem identificar-se diferentes perspetivas: económica, financeira e “master valuation account”.

Numa perspetiva económica o goodwill abrange um conjunto de elementos imateriais cujos efeitos não podem ser isolados, e consequentemente não podem ser alienados separadamente. A maioria das empresas possui um Goodwill oculto, implícito e subjetivo,

---

<sup>2</sup> Análise detalhada da importância do *goodwill* nas CAE em Portugal, analisado no estudo de Carvalho et al. (2016).

<sup>3</sup> Numa economia mundial que se têm caracterizado pela globalização dos mercados e pela internalização das empresas e pelo efeito concorrencial, as CAE são uma estratégia de crescimento externo, para as entidades conseguirem atingir o desenvolvimento necessário das novas exigências dos mercados. Sendo estas operações constituídas por operações de fusão, compra de ativos e passivos que formem uma atividade, bem como a aquisição de capital próprio de outras entidades.

em que não existe um valor exato para este ou ainda não é de fácil definição. Para este prisma são diversos os autores que o defendem, de entre os quais Tearney (1973).

A perspetiva financeira é a dos “lucros supranormais”, isto é, a que detêm a capacidade de gerar lucros acima do normal, que materializa a expectativa do investidor alcançar um maior retorno financeiro com o investimento acima da média obtida pelas empresas do mesmo sector, através dos fluxos de caixa que estes poderão gerar. Perspetiva defendida por autores como Dicksee (1987), Leake (1914) e Walker (1953).

Devido às duas perspetivas anteriores terem sofrido algumas críticas, por não ocorrer uma mensuração fiável e objetiva do goodwill, surge assim a terceira perspetiva, denominada de “master valuation account”, nos termos de qual o goodwill corresponde a um valor agregado e residual, não atribuível a categoriais individuais de ativos. Definindo-se como a diferença entre o custo de aquisição e os respetivos ativos e passivos adquiridos, avaliados ao justo valor na data da sua aquisição. Esta definição foi primeiramente avançada por Canning (1929). Entre os diversos defensores desta abordagem, tal como Hendriksen (1994), também os organismos da normalização contabilística o apoiam.

As normas portuguesas com relevância para o termo goodwill são a NCRF 6, a NCRF 12- Imparidade de Ativos e a NCRF 14- Concentrações de Atividades Empresariais. Relativamente a normas internacionais que abordam o tratamento contabilístico do Goodwill são a IFRS 3- Concentrações de Atividades Empresariais, a IAS 36- Imparidade de Ativos e a IAS 38- Ativos Intangíveis.

Para que o goodwill possa ser reconhecido contabilisticamente este têm diversas características que deve cumprir, que são essencialmente as enunciadas no capítulo anterior para os ativos intangíveis.

O goodwill gerado internamente<sup>4</sup> não é possível de ser reconhecido contabilisticamente (§§46 a 48 da NCRF6 E §§48 a 50 da IAS 38), esta análise terá por base o tratamento contabilístico do goodwill adquirido, isto é, resultante de uma CAE ou investimento financeiro, em uma subsidiária ou em uma associada.

---

<sup>4</sup> Segundo o §47 da NCRF 6, o goodwill gerado internamente não é reconhecido como um ativo porque não é um recurso identificável (isto é, não é separável, nem resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais) controlado pela entidade, que possa ser fiavelmente mensurado.

Nestas aquisições tanto podem ocorrer goodwill positivo ou goodwill a preço baixo, chamado “badwill”.

No normativo português o termo Goodwill surge primeiramente com o SNC em 2010. Este que veio substituir o termo trespassse inscrito no POC, que surge com o DL-n.º 47/77, de 7 de fevereiro, embora neste normativo nada indicava acerca do tratamento contabilístico do, então, trespassse.

Com a entrada do SNC em 2010, passa então a ser utilizada a denominação internacional de “goodwill” e a existir a definição para este conceito. Assim de acordo com o §44 da NCRF 14 o goodwill adquirido numa CAE “representa um pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de ativos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos”.

O goodwill pode ser definido como um agregado de ativos, na sua generalidade intangíveis, por serem os que mais dificilmente cumprem com os critérios de reconhecimento de um ativo, assumindo o seu valor uma natureza residual, já que é apurado por diferença entre o custo de uma aquisição e o justo valor dos correspondentes ativos líquidos adquiridos identificáveis. (Cravo, 2020)

De acordo com as normas nacionais e internacionais o Goodwill, deve ser reconhecido em balanço quando exista a presunção da sua existência, quando ocorre a sua aquisição, devido à problemática do seu reconhecimento, mensuração inicial e subsequente. É então na situação das CAE ou das aquisições em subsidiárias ou associadas que o goodwill ganha relevância, pois é através destas que o poderá advir o valor do goodwill da aquisição.

Devemos então definir o significado de uma CAE, sendo “a junção de entidades ou atividades empresariais separadas numa única entidade que relata” (§9, NCRF 14), de modo que a entidade adquirente, passe a obter o controlo<sup>5</sup> da entidade adquirida.

---

<sup>5</sup> De acordo com o §9 da NCRF 14, define-se controlo como sendo “o poder de gerir políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma”.

Desta forma a NCRF 14 admite apenas o método da compra para a contabilização de qualquer CAE, à semelhança das normas contabilísticas internacionais. Este método de aplicação envolve algumas etapas, sendo elas:

- 1) Identificar a adquirente;
- 2) Determinar o custo da CAE;
- 3) Imputar, à data de aquisição, o custo da CAE aos ativos adquiridos, passivos e passivos contingentes assumidos.

A última etapa da aplicação do método da compra é crucial para se verificar se a aquisição dá origem ao reconhecimento de goodwill ou se, pelo contrário, a uma compra a preço baixo, “badwill”.

Nos termos do §43 da NCRF 14, a adquirente deverá reconhecer, à data da aquisição, o goodwill adquirido como um ativo pelo seu custo, que corresponde à diferença entre o custo da concentração de atividades empresariais e o justo valor dos ativos, passivos e passivos contingentes. Podendo assim concluir que o goodwill é o custo de aquisição residual, estando eminente a sua mensuração inicial da correta mensuração do custo de aquisição e da identificação correta de todos os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida, bem como da correta mensuração ao justo valor àquela data (Cravo, 2020).

O goodwill negativo (compra a baixo valor) ocorre caso a parte da empresa adquirente no justo valor dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis e reconhecidos, exceder o custo da concentração. Nestes casos, a adquirente, nos termos da IFRS 3 (§34 e §36), deve reavaliar a identificação e a mensuração dos ativos líquidos adquiridos e a mensuração do custo de aquisição. Se após esta reavaliação restar alguma diferença deve ser reconhecido um ganho na demonstração de resultados. Casos que não ocorrem frequentemente.

Analisado o reconhecimento inicial do goodwill adquirido em âmbito das CAE. Poderemos passar assim à contabilização do goodwill no âmbito da aquisição de capital de uma associada ou subsidiária.

De acordo com Rodrigues (2003), quando uma entidade decide adquirir partes de capital para conseguir o crescimento externo, passa a deter alguns outros recursos, para atingir assim os objetivos de desenvolvimento e crescimento.

Para o investimento financeiro numa associada este, deve em regra, ser mensurado por aplicação do Método de Equivalência Patrimonial (MEP)<sup>6</sup>, bem como os investimentos em subsidiárias, de acordo com o §8 da NCRF 15. Sendo então o MEP o método de mensuração preferencial para os investimentos em subsidiárias e associadas<sup>7</sup> em condições normais. Apenas quando existam situações excecionais, de acordo com o §44 da NCRF 13, é que pode ser utilizado a mensuração pelo custo ou pelo justo valor.

A utilização do MEP na contabilização dos investimentos financeiros veio dar a possibilidade de refletir a evolução da atividade económica da participada nas contas da entidade adquirente, algo que só acontecia com o processo de consolidação.

Definido o tipo de participação do investimento financeiro, é necessário o reconhecimento e mensuração inicial, e tal como as CAE, é essencial determinar o justo valor líquido do interesse nos ativos, passivos e passivos contingentes e compará-lo com o custo de aquisição do investimento financeiro. Existindo diferença entre o custo do investimento e a parte do investidor no justo valor determinado, e sendo positiva, estamos na presença de um goodwill, devendo ser contabilizado de acordo com a NCRF 14 e apresentado em separado da restante parte da quantia escriturada do investimento (NCRF 13, §52). Se a esta diferença for negativa, estamos na presença de um goodwill negativo (badwill), este que deve ser reconhecido nos resultados de acordo com o §48 da NCRF 14.

Ao contrário do que ocorre com a mensuração inicial do goodwill, a mensuração subsequente tem sofrido diversas alterações ao longo dos tempos.

---

<sup>6</sup> O MEP é “um método de contabilização pelo qual o investimento financeiro ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo (sendo o goodwill respetivo apresentado separadamente) e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ou empreendedor nos ativos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada. Os resultados do investidor ou empreendedor incluem a parte que lhes corresponda nos resultados da investida ou da entidade conjuntamente controlada” (§4 da NCRF 13).

<sup>7</sup> A definição de associada e de subsidiária encontra-se explanada no §4 da NCRF 13. Associada é “uma entidade sobre a qual o investidor tenha influência significativa e que não seja nem uma subsidiária, nem um empreendimento conjunto”. Enquanto uma subsidiária é “uma entidade, ainda que não constituída sob forma de sociedade, que é controlada por uma outra entidade, designada por empresa-mãe”.

Como já mencionado anteriormente, a versão inicial do POC não indicava qualquer tratamento contabilístico do goodwill. E foi em 1989, na sua segunda versão que previu o tratamento contabilístico do goodwill, em que este era sujeito a amortização, no prazo máximo de 5 anos, podendo estender-se justificadamente e que não excedesse o período de vida útil. Foi aquando da entrada em vigor do SNC, em 2010, que ocorreu uma enorme alteração na mensuração subsequente do goodwill, para existir a harmonização com o que se encontra previsto na IFRS 3, isto é, o goodwill deixa de ser amortizado sistematicamente, passando a ser sujeito a testes de imparidade anuais.

Mas é em 2016 que através do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho que ocorreu uma nova alteração relativa à mensuração subsequente do goodwill. Vindo esta revisão repor o modelo de amortização anterior, ou seja, que o goodwill passe a estar novamente sujeito a uma amortização sistemática e a testes de imparidade, feitos de forma a complementar quando possam existir indícios de poder existir perdas por imparidade. O que afasta o modelo novamente do que está previsto na IFRS 3.

Sendo a mensuração subsequente do goodwill gerado numa CAE, então com esta alteração, mensurado pelo seu custo menos amortizações acumuladas, menos qualquer perda por imparidade acumulada (NCRF 14, §45). Por remissão do §52 NCRF 13, o mesmo tratamento deve ocorrer no goodwill gerado em relação ao investimento em participadas.

Segundo o §46 da NCRF 14, a amortização do goodwill deve ser realizada numa base sistemática, de acordo com a NCRF 6, durante a vida útil estimada do goodwill, ou em dez anos caso a sua vida útil não possa ser fiavelmente estimada.

Complementando a amortização sistemática, o goodwill deve ser sujeito a testes de imparidade, se existirem acontecimentos ou alterações nas circunstâncias que possam indiciar imparidade, tal como dispõe a NCRF 12 (§4 da NCRF 12)<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Segundo o §4 da NCRF 12 uma perda por imparidade é o excedente entre a quantia escriturada e a quantia recuperável de um ativo, ou de uma UGC.

## **5. Tratamento fiscal dos ativos intangíveis**

### **5.1. Normativo aplicável a ativos intangíveis**

O tratamento fiscal é um fator decisivo para a tomada de decisão dos investidores. Em Portugal, o imposto que se relaciona com a tributação das sociedades é o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e os benefícios fiscais que determinam a tomada de decisão das entidades.

Em Portugal, o IRC trata-se do imposto de maior relevância em termos de crescimento económico, pelo que gerou contantes alterações e reformas à sua estrutura de forma a acompanhar um sistema fiscal em evolução. Foi no ano de 2014 que se deu a maior reforma a nível de tributação das sociedades, através da Lei n. º2/2014 de 16 de janeiro.

Esta reforma apresentou como linhas gerais a simplificação do imposto, a internacionalização e a competitividade das entidades portuguesas e ainda para a promoção de investimento. Esta reforma trouxe diversas mudanças, nomeadamente a dedutibilidade do valor de aquisição dos AI não amortizáveis, o qual se encontra previsto no o Art.º45-A CIRC.

Como anteriormente mencionado é cada vez maior o investimento em intangíveis, em grande parte pelas grandes empresas multinacionais. E o impacto deste tipo de investimento pode assumir proporções muito elevadas, de forma a evitar taxas elevadas de impostos, ocorre na maioria das vezes a deslocalização dos lucros para os paraísos fiscais. De forma a que este fenómeno diminua, e para assim se desincentivar a evasão fiscal, tem se assistido à introdução de regimes fiscais mais atrativos em diversos países, um exemplo, é a possibilidade do custo do investimento em intangíveis ser aceite em termos fiscais, independentemente da sua amortização. Ou seja, com o Art.º45-A CIRC passou a aceitar como gasto fiscal o custo do investimento em intangíveis. Este regime consiste assim da aceitação do gasto, durante um período de 20 anos, do valor de aquisição do AI adquirido a terceiros e com vida útil indefinida, são exemplos disso as marcas, as patentes, os alvarás, os processos produtivos, o goodwill adquirido numa CAE, passam assim a poder ser reconhecidos fiscalmente o seu custo de aquisição por um período de tempo de 20 anos.

Existindo exclusões da aplicação deste artigo, como os AI adquiridos em âmbito de fusões, cisões, o goodwill respeitante a participações sociais e bem como os AI adquiridos em entidades que possuam a sua residência em países com um regime fiscal mais favorável<sup>9</sup>, e ainda os AI adquiridos a entidades com relações especiais<sup>10</sup>.

## **5.2. Regime Fiscal das amortizações e perdas por imparidade**

Nos capítulos anteriores tivemos a oportunidade de analisar numa vertente contabilística os ativos intangíveis. Como visto estes devem ser classificados consoante a sua vida útil, sendo que esta influenciará como estes devem ser amortizados. Posto isto, um ativo com vida útil finita deve admitir uma amortização sistemática durante essa mesma duração, enquanto um ativo intangível sem uma vida útil definida deve ser amortizado num período máximo de 10 anos, sendo realizados testes anuais para avaliar as possíveis perdas por imparidade.

As amortizações e perdas por imparidade são factos bastante distintos, em termos fiscais o legislador adotou diferentes tratamentos fiscais, como podemos ver de seguida.

Em relação às amortizações podem se destacar diversas legislações, sendo elas as mais relevantes, os Art.ºs 29.º a 34.º do CIRC, o DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, em particular o art.16.º deste decreto, alterado pelo art.2.º do DR n.º 4/2015.

Em termos fiscais, respeitante às amortizações, de acordo com o Art.º 23.º n.º 1 do CIRC, este admite a dedução de “todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”, sendo que na alínea g) do seu n.º 2 considera as amortizações abrangidas nos termos no número anterior.

Assim sendo, o Art.º 29.º n.º 1 alínea a) do CIRC, dispõe que “são aceites como gastos de depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais (...) os ativos intangíveis”. Contudo este artigo acrescenta que só se consideram sujeitos a deprecimento os ativos, que sofram sistematicamente perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo, caso contrário a amortização em termos fiscais não é aceite. Isto é caso o bem esteja somente disponível

---

<sup>9</sup> Países, regiões e territórios com regime fiscal privilegiado (Portaria n.º 150/2004, 13 de fevereiro sendo a última alteração feita pela Portaria n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro.)

<sup>10</sup> Artigo n.º 63º CIRC.

para uso e não sofra perdas de valor, a amortização não é aceite fiscalmente (art.º 34.º n.º 1 do CIRC).

Relativamente ao exposto, pode notar-se um afastamento entre as normas contabilísticas e o aceite fiscalmente. Sendo que a norma contabilística, no §95 da NCRF 6, admite que o ativo seja passível de amortização quando o bem esteja disponível para uso, isto é, quando esteja na localização e condições necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida. Enquanto que na norma fiscal apenas se admite a sua amortização quando estes já estejam em funcionamento ou utilização.

Segundo o n.º 1 do Art.º16 do DR n.º 25/2009 “Os ativos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada”, tem de estar em causa uma depreciação previsível e sistemática, pelo que não originam amortizações os bens que em regra não se depreciam. De acordo com este facto, como afirma Rodrigues (2011), o legislador fiscal não afasta a amortização para efeitos fiscais quando o ativo tiver uma vida útil indefinida. Foi para ir de encontro a esta perspetiva que foi introduzido o regime fiscal previsto no art.º 45.º-A do CIRC.

Concluindo assim que para os ativos intangíveis que possuam uma vida útil finita é admitida a dedução fiscal das suas amortizações, de acordo com o n.º 1 do art.º 16.º do DR n.º 25/2009, alterado pelo DR n.º 4/2015, de 22 de abril. Relativamente aos ativos intangíveis com vida útil indefinida, a amortização não é aceite fiscalmente. Contudo com a reforma do IRC, houve uma preocupação de reconhecer efeitos fiscais ao custo destes investimentos, conforme o art.º 45.º-A do CIRC.

Em relação às perdas por imparidade de ativos, de acordo com o art.º 23.º do CIRC a sua dedutibilidade são também admitidas, apesar de terem de ser cumpridas as condições previstas no art.º 31-B do CIRC. É no seu n.º1 que o artigo define: “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.”

Todavia, 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.”, de acordo com o previsto no n.º2 do mesmo artigo.

Resumindo para que uma perda por imparidade possa ser aceite como gasto fiscal, não basta que seja resultante de causas naturais, tem também de ser esse o entendimento da AT.

O tema das perdas por imparidade é tratado com enorme cuidado por parte do legislador fiscal, tanto a nível da sua subjetividade na quantificação, bem como das consequências fiscais que possam daí advir. (Cravo et al., 2020). A lei foi criada sempre num princípio de prudência, uma vez que na fiscalidade o principal objetivo é a obtenção de receita fiscal para o Estado, logo é pouco provável que esta seja posta em causa.

### **5.3. Intangíveis e o regime do Art.º45-A do CIRC**

O art.º 45.º-A do CIRC surgiu com a Lei 2/2014, de 16 de janeiro, com a expectativa de reconhecer efeitos a ativos intangíveis cuja vida útil se considera indefinida.

Conforme o número 1 do artigo anteriormente mencionado, *“é aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes ativos intangíveis quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo: a) elementos da propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada; b) o goodwill quando numa concentração de atividades empresariais.”*

Este regime pretende adequar o regime fiscal dos intangíveis à importância que estes têm vindo a ter na sociedade atual, enquanto potenciadores de riqueza e de criação de valor.

O aparecimento deste regime fiscal surge com o objetivo de terminar com as práticas de evasão fiscal, bem como a deslocalização dos lucros das entidades para os regimes fiscais mais favoráveis. Resumindo, este regime constitui a aceitação como gasto fiscal, durante o período de 20 anos, do valor de aquisição dos ativos intangíveis, cuja a vida útil seja ilimitada. Tal como indicado no art.º 45.º-A do CIRC, elementos como a propriedade industrial adquiridos a terceiros e que gozem de uma vida útil indefinida, tais como o goodwill adquirido numa CAE, as marcas, alvarás, processos de produção, entre outros, passam a poder ser reconhecidos fiscalmente o seu custo de aquisição por um período de 20 anos.

O presente artigo no seu número 4, exclui os ativos intangíveis adquiridos no âmbito de processos de fusão, cisão ou entrada de ativos que tenham gozado do regime de neutralidade fiscal<sup>11</sup> e ainda do goodwill respeitante a participações sociais, a ativos intangíveis adquiridos a entidades residentes em território fiscalmente mais favorável<sup>12</sup> e ainda aos ativos intangíveis adquiridos a entidades com as quais exista relações especiais<sup>13</sup>, através da alteração do Orçamento de Estado do ano de 2019.

Este regime não se traduz numa verdadeira amortização, mas sim numa repartição de custo de aquisição de um AI, durante o período de vida útil que o legislador considerou ser o razoável para estes.

Sendo do entendimento de Cravo et al., que este regime fiscal assenta na atenuação da discriminação que existia antes da Reforma do IRC dos ativos intangíveis em relação aos ativos tangíveis, o que poderá ser uma mais valia para o aumento do investimento e da competitividade internacional em Portugal.

A Lei do Orçamento de Estado de 2019<sup>14</sup> veio assim introduzir uma nova alínea, a alínea d) do Art.º 45.º-A do CIRC, que compreende numa prevenção à prática de comportamentos abusivos por entidades que possam usufruir desta alínea. O legislador pretende através desta alínea, que exista a eliminação de práticas vocacionadas a obter vantagens fiscais impróprias através da aquisição de AI a entidades com as quais existam

---

<sup>11</sup> Art.º.º n.º 74º CIRC.

<sup>12</sup> Países, regiões e territórios com regime fiscal privilegiado constantes na Portaria n.º150/2004, de 13 de fevereiro.

<sup>13</sup> Art.º 63º n.º 4 do CIRC.

<sup>14</sup> Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro.

relações especiais. Assim, deixa de ser aceite como gasto fiscal a imputação do custo de aquisição desses AI, nos termos do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC (Cravo et al., 2020).

Nesta reforma não ocorreu qualquer alteração ao tratamento fiscal dos AI com vida útil definida, dado que continuam a gozar da atual lei fiscal.

#### **5.4. Tratamento Fiscal do Goodwill**

Como visto nos capítulos anteriores, o goodwill gerado internamente não é passível de reconhecimento contabilístico. Posto isto a análise fiscal, centrará sobre o goodwill adquirido numa CAE ou resultante de investimento financeiro numa subsidiária ou numa associada.

No SNC, e de acordo com o DL n.º 98/2015, o goodwill é amortizável durante a sua vida útil, ou não sendo definido este período, em 10 anos. Este tratamento afasta-se assim do preconizado nas IAS/IFRS e normas do FASB, recordando que nestas o goodwill está unicamente sujeito a testes de imparidade. Apesar deste regime contabilístico, o legislador não aceita a amortização do goodwill conforme se encontra estipulado no Art.º 16.º n.º 3 alínea a) do DR n.º 25/2009, alterado pelo DR n.º 4/2015, excetuando em casos de deprecimento efetivo, comprovado e reconhecido pela AT.

O goodwill adquirido num âmbito de uma CAE é resultante do valor excedente do custo de aquisição após ser repartido por todos os ativos, passivos e passivos contingentes que agrupem todas as condições para serem reconhecido nas contas individuais das entidades adquirentes. Esse remanescente corresponde, aos ativos que reúnem as condições para serem reconhecidos autonomamente nas contas da entidade adquirentes.

É relevante lembrar que apenas gozam deste regime o goodwill resultante de uma CAE, excluindo-se assim o goodwill resultante das aquisições de partes sociais.

Com este regime, o legislador pretendeu dar um tratamento fiscal ao goodwill semelhante ao tratamento dos restantes AI, para que desta forma o contribuinte não cometa erros de reconhecer um valor maior ou menor de AI a favor ou desfavor do goodwill para que este consiga uma redução na sua tributação (A. M. Rodrigues, 2014).

No reconhecimento fiscal da PI em ativos não correntes, onde estão incluídos os AI,

apenas são aceites como gastos fiscais quando ocasionadas por causas anormais comprovadas, de acordo com o n.º 1 do art.º n.º 31-B do CIRC. Sendo as PI associadas ao goodwill associadas a este regime, quando este seja incorporado em ativos não correntes.

Em relação às PI do goodwill adquirido nas CAE, geralmente não terá reflexos a nível fiscal, apenas quando cumpram o disposto no art.º n.º 31-B do CIRC, podem ser aceites como gastos fiscais do período.

Resumidamente, o goodwill adquirido por via de CAE pode ser deduzido em partes iguais nos primeiros 20 períodos de tributação, sendo assim acrescido no campo 792<sup>15</sup> do quadro 07 da M22. Relativamente ao goodwill referente às participações sociais, que não se enquadrem no Art.º 45.º-A do CIRC, não sendo estas aceites fiscalmente, devem ser acrescidas ao campo 719<sup>16</sup> do quadro 07 da M22, acrescentando também as amortizações contabilísticas, que embora as alterações ao SNC em 2016, previssem o seu registo contabilístico obrigatório, o mesmo não acontece em termos fiscais, continuando a não serem aceites fiscalmente.

## **5.5. O tratamento Fiscal dos Ativos Intangíveis em Espanha e na Irlanda**

O principal objetivo no presente ponto é o de analisar um pouco o tratamento fiscal dos ativos intangíveis no regime fiscal espanhol e irlandês, para se conseguir perceber como são tratados fiscalmente em diversos países os ativos intangíveis. Optei pela escolha dos países para esta análise a Espanha, pela proximidade em termos territoriais e a Irlanda por ser considerado um país de grande interesse fiscal para as entidades e pelo facto de ao longo dos tempos se ter tornado cada vez mais atrativa para as grandes empresas.

---

<sup>15</sup> Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.º 45.º -A);

<sup>16</sup> Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º -B) e depreciações e amortizações (art.º 34, n.º 1), não aceites como gastos.

- **Regime Fiscal Espanhol:**

O sistema fiscal espanhol rege-se pela Lei Geral Tributária (Ley General Tributaria) e é composta por 3 tipos de impostos, imposto sobre o rendimento, imposto sobre o património e imposto sobre a despesa.

O regime fiscal espanhol apresenta algumas características específicas no tratamento dos AI, sobretudo para o goodwill. O tratamento fiscal dos ativos intangíveis encontra-se relatado no Art.º 12º n.º 2 relativo ao Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, vem estabelecer que os AI devem ser amortizados consoante a sua vida útil. Caso a vida útil não possa ser estimada fiavelmente, o valor da depreciação será dedutível no limite máximo anual correspondente à vigésima parte do seu valor. Esta regra aplica-se a diversos AI, incluindo o goodwill. Mas apenas se aplica a factos tributários que se iniciem após 1 de junho de 2016 (KPMG, 2015).

Relativamente às perdas por imparidade em AI encontra-se relatado no Art.º 13 da mesma Lei, considerando que não são dedutíveis PI em AI, incluindo o goodwill.

Podemos concluir assim que o tratamento fiscal dos AI com vida útil finita é semelhante ao regime fiscal português no que respeita às amortizações, sendo que em ambos os regimes é permitida a amortização pela vigência da vida útil do ativo. Em termos das PI já há uma diferenciação, visto que em Portugal é permitida a dedução destas perdas se cumpridos os pressupostos do Art.º 31.º B do CIRC, enquanto que no regime fiscal espanhol não são aceites as PI.

No que se refere aos AI com vida útil indefinida, tanto em termos das amortizações, bem como das PI, são distintas em ambos os regimes. As amortizações no regime fiscal português para este tipo de ativos são aceites num prazo máximo de 10 anos, enquanto o regime fiscal espanhol permite a sua dedução com o limite máximo anual correspondente à vigésima parte do seu valor. Em relação às PI no regime fiscal espanhol não são aceites e no regime fiscal português são dedutíveis se cumpridos os requisitos do Art.º 31.º B do CIRC.

Em relação ao goodwill, as amortizações em Portugal não são aceites para efeitos fiscais enquanto que em Espanha são aceites até ao limite máximo anual correspondente à

vigésima parte do seu valor. As PI no sistema fiscal espanhol não são aceites, enquanto que em Portugal tal como anteriormente são aceites se cumpridos os requisitos do Art.º 31.º B do CIRC.

Podemos notar que em termos da PI o sistema fiscal português se torna um pouco mais atrativo.

- **Regime Fiscal Irlandês:**

A Irlanda tornou-se um país muito atrativo para as entidades, sendo o principal objetivo de esta atrair investimento direto de entidades estrangeiras. Para tal construiu um sistema fiscal bastante competitivo e com o objetivo de ser o suficientemente forte para a atração do investimento estrangeiro. Na construção deste sistema tributário a Irlanda deixou algumas portas abertas para o planeamento fiscal e à erosão da base tributável.

O esquema mais conhecido é denominado de “*The Double Irish- Dutch Sandwich*” que através da conjugação de diferentes jurisdições é possível a deslocalização de lucros entre subsidiárias resultando numa carga tributária muito inferior à realmente devida. Este é utilizado sobretudo em esquemas que visam a erosão da base tributável usando a Propriedade Intelectual. Em que o pagamento de Royalties entre sociedades estabelecidas em paraísos fiscais e países da UE permite que os rendimentos obtidos nos países da UE sejam transferidos para os paraísos fiscais sem que este sejam tributados. Esta estratégia foi utilizada por muitas das entidades tecnológicas, como a Google, Apple e Facebook. Pelo facto de a Irlanda ter diversas vantagens para as entidades com grandes custos de propriedade intelectual.

Em relação às amortizações de ativos intangíveis (Capital Allowances), em outubro de 2017 foram introduzidas novas medidas no Orçamento de Estado Irlandês, no que diz respeito a esta temática. Definindo que para aquisições até 10 de outubro de 2017, existia a possibilidade de deduzir 100% dos custos de aquisição ou desenvolvimento de um ativo intangível, incluindo outros gastos relacionados com a sua aquisição, sendo ainda possível a dedução da totalidade dos lucros obtidos com a exploração dos ativos intangíveis até que se deduzisse a totalidade do custo desse ativo, incluindo as despesas para a sua aquisição, sendo exemplo disso os juros com financiamentos.

Com a entrada do novo Orçamento deixa de ser possível a dedução da totalidade em 100% passando assim a poderem ser feitas deduções em 80% do custo total de aquisição/ desenvolvimento do ativo.

Estas amortizações devem ser feitas em linha com as amortizações contabilísticas atribuídas ao AI ou até ao período máximo de 15 anos. Quaisquer deduções em excesso podem ser reportadas e deduzidas dos lucros dos PI nos anos seguintes. Por conseguinte, o limite máximo não restringe o montante total das deduções disponíveis, mas pode distribuí-las por um período mais longo dependendo do perfil de lucro da empresa.

A Irlanda aplica uma taxa de IRC de 12,5% sobre as Entidades Residentes no país para efeitos fiscais, sendo uma das taxas de IRC mais apelativas para as grandes indústrias tecnológicas e farmacêuticas.

## **6. Ativos Intangíveis: Análise jurisprudencial**

A análise jurisprudencial é bastante importante para um melhor entendimento do estudo em causa e quais os argumentos que sustentam as decisões dos tribunais no exercício e aplicação das leis. Através desta análise a perspectiva é a de que seja possível identificar mudanças a aplicar no futuro, respeitantes a este tipo de ativos e no seu tratamento. Para tal optei pela análise de dois acórdãos, primeiramente iniciarei por um pequeno resumo de que o acórdão aborda e de seguida apresentarei a decisão do tribunal e finalmente elaborarei uma análise um pouco mais crítica à decisão tomada.

### **6.1 Acórdão do CAAD, processo n.º 520/2021-T: IRC- Ativos Intangíveis. Duração Indefinida. Amortização.**

“A...S.A.” é a entidade Requerente, que pretende apreciar a legalidade do ato de autoliquidação, referente ao exercício de 2017, em que foi apurado um lucro tributável no montante de €1.412.378,948 e ainda a decisão do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, mantido pelo indeferimento de recurso hierárquico, requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago.

A Autoridade Tributária e Aduaneira é a Requerida no processo, doravante denominada de “AT” ou “Requerida”.

O fundamento da Requerente baseou-se nos factos infra referidos.

À data de 23 de dezembro de 2009 a Requerente adquiriu a “marca C” à entidade “D...S.A.” por €15.600.000,00 este que abrangia diversas componentes como: (a) Manufacturing technology and know-how” relativo à formulação dos produtos, métodos de produção e tecnologia utilizada; (b) Registrations” dos produtos e autorizações de comercialização; (c) Trademarks” compreendendo a marca “C...” e os registos atualizados; (d) Marketing and promotional documents”, incluindo a lista de clientes, os planos de marketing e promoção, manuais de formação da força de vendas e outros existentes à data da transação.

Na Declaração Periódica de Rendimentos Modelo 22 Individual, do exercício de 2017, a “B...S.A.” que integrava o grupo de sociedades de qual a Requerente era a dominante,

acresceu no seu Quadro 7, Campo 719, o montante de €1.061.296,13, referente a “Perdas por imparidade de ativos não correntes e depreciações e amortizações, não aceites como gastos”. No seu preenchimento, a Requerente optou por seguir o entendimento da AT plasmado em relatórios de ações inspetivas que incidiram sobre a sua situação tributária, que se centrou na caracterização da “marca C...” como ativo intangível sem vida útil definida.

A sociedade A é a entidade dominante de um grupo do sector farmacêutico, que produz e comercializa produtos nesta área e detêm marcas que operam no sector. Entre os quais se inclui a marca “C...”, sendo que os ativos que se incluem nela assumem diversas naturezas. Inserindo-se num setor de mercado muito competitivo, e para conseguir acompanhar o seu crescimento tem de efetuar um grande investimento tanto ao nível da inovação, como do marketing, da publicidade, etc., para conseguir obter vantagem competitiva face aos seus concorrentes.

Assim a “marca” tem um período de vida útil limitado aos próprios constrangimentos de inovação tecnológica e ciência, bem como, pelo próprio ciclo de renovação dos produtos, os quais, quando decorrido um determinado período de tempo se tornam obsoletos. Inicialmente a Requerente tinha previsto uma vida útil desta de 6 anos, prazo do qual geraria benefícios económicos, foi revisto e passou para 10 anos.

Visto que se trata de um setor atingido pela constante evolução, constitui um ativo intangível com duração finita e limitada e sujeito a deprecimento, pelo facto de se encontrar condicionado a fatores diversos que definem uma vida útil de um ativo, isto é, a obsolescência técnica, tecnológica e comercial, entre outros fatores para a obtenção de benefícios económicos.

A Requerente considera que a AT invoca ainda no vício da falta de fundamentação em relação à decisão de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, pelo facto de aí se concluir que as correções não são de ordem contabilística, mas de natureza fiscal, o que se encontra contraditório em relação às conclusões do relatório de inspeção, evidenciando uma fundamentação incongruente. De acordo com a requerente, esta afirma que não foram considerados os novos elementos factuais e jurídicos apresentados por esta em sede de audição prévia.

A Requerente acredita ainda que a AT invoca num vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, nos seus atos inspetivos ao considerar que a marca “C” não consubstancia um ativo intangível com vida útil definida.

A Requerente mantém o seu entendimento que todos os ativos identificados como “Marca C...” têm uma vida útil definida de 10 anos e são amortizáveis no seu todo, entendimento que a AT não concorda.

No entanto tanto a Sociedade B como a Requerente, procederam à contabilização dos ativos adquiridos à Entidade D, como se tratasse de um único ativo, sem qualificar as suas diversas componentes, como sendo ativos identificáveis, passíveis de gerar benefícios económicos de forma separada e sem que houvesse a sua desagregação.

Contudo os gastos com amortizações da “Marca C...” não concorrem para a formação do lucro tributável fiscalmente, de acordo com o Art.º 34.º n.º 1 alínea a) do CIRC, conjugado com o Art.º 16.º do DR n.º 25/2009, de 14 de setembro. Pelo que, à luz dos artigos referidos, seria necessário averiguar a utilização dos ativos intangíveis em causa por um período limitado de tempo ou da verificação de deprecimento efetivo devidamente comprovado.

Segundo a NCRF 6, “um ativo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os fatores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade” (parágrafo 87). E, por outro lado, “a contabilização de um ativo intangível baseia-se na sua vida útil: um ativo intangível com uma vida útil finita é amortizado, e um ativo intangível com uma vida útil indefinida não o é (parágrafo 88).

Conclui assim que o ativo intangível “C...” não cumpre os requisitos exigidos pela alínea b) n.º 2 do Art.º 16 do DR n.º 25/2009, que de acordo com este define um período limitado de tempo para a sua utilização e também não tendo sido demonstrado que esteja sujeito a deprecimento efetivo, os gastos contabilizados a título de amortizações da marca não são aceites fiscalmente como dedutíveis em face do exposto na alínea n.º 1 do Art.º 34.º do CIRC.

Sendo a Requerente a pôr em causa a legalidade da autoliquidação de IRC é a esta que incumbe o ónus da prova dos factos que demonstrem que a “Marca C...” constitui um ativo intangível com duração finita e limitada e sujeito a amortizações que poderão ser reconhecidas como custo fiscalmente aceite, sendo que a decisão do tribunal conclui na insuficiência dos elementos apresentados pela Requerente para tal efeito e como tal concluiu improcedente o pedido arbitral.

O ato de liquidação de IRC é mantido, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, ficando a requerente responsável pelas custas.

### **Apreciação crítica:**

A questão central neste processo passa pela apreciação da legalidade do ato de autoliquidação, que foi objeto de Reclamação Graciosa e de Recurso Hierárquico, ambos indeferidos pela a AT.

Face ao explanado, torna-se importante perceber se se adequa considerar a “Marca C...” como um ativo intangível sem vida útil definida.

O legislador fiscal refere que, de acordo com o Art.º 34.º n.º 1 alínea a) do CIRC e do Art.º 16.º n.º 1 do DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, apenas são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deperecimento, os ativos que tenham uma vigência temporal limitada.

Partindo dessa qualificação, a Administração Tributária concluiu que não há lugar à amortização do custo para efeitos fiscais.

Na perspetiva da Requerente a “Marca C...” compreende diversas realidades para além das marcas, também técnicas e conhecimentos de manufatura e marketing e promoção, manuais de formação da força de vendas, cedências de várias posições contratuais em contratos de distribuição e fornecimento foram também adquiridos. Misturando cerca de 21 marcas, igualizando-as para efeitos de vida útil e não apurando qualquer distinção entre estas, pelo que não se compreende o porquê de terem o mesmo tratamento ao nível dos pressupostos da amortização para efeitos fiscais. Em consequência à abordagem adotada a Recorrente argumenta ao cumprimento dos pressupostos da amortização fiscal

das marcas comerciais, reconduzindo para circunstâncias genéricas aplicáveis à generalidade das marcas comerciais. Para os diversos elementos integrados na “Marca C...” acredita-se que alguns dos ativos incluídos na compra devem ter um período de duração finito. A Requerente opõe por se referir à “Marca/ Direitos” para o conjunto de ativos amortizando todos à mesma taxa, a uma taxa média, primeiramente considerando o ativo com uma vida útil de 6 anos e de seguida numa base de 10 anos, alteração que não teve qualquer fundamento material e legal que valide tal opção.

Sendo que nos termos do contrato da “Marca C...” esta foi adquirida com todos os seus direitos e restrições e ainda por todo o tempo de duração, tal facto elucida que não é possível a determinação de forma fiável e comprovada do período de tempo que este ativo gerará benefícios económicos futuros.

Ou seja, apesar dos estudos efetuados pela Requerente, quer elaborados internamente pela equipa técnica e comercial, quer por outras entidades externa, esta continua a tratar o conjunto de ativos que compõem a "Marca C..." como um todo, reconhecendo que não é possível determinar um número exato de anos da vida útil de cada componente, definindo uma vida útil média de 10 anos, por este motivo os ativos não foram contabilizados de forma desagregada.

Os argumentos invocados pela Requerente, da necessidade de constantes investimentos a fim de que o ativo não perca valor, assentam em previsões e estudos que poderão facilmente alterar-se, face a variações no mercado em que a marca se insere, pelo que tal não garante que ao longo dos próximos anos exista um deprecimento efetivo daquele ativo. Não obstante ao facto da existência da necessidade de investimentos constantes, as marcas são, por princípio, ativos sem duração de vida útil definida.

A Requerida considera que os pressupostos explanados pela Requerente para definir o prazo da vida útil da “Marca C...” não são os corretos. Esta fundamentou a sua posição, considerando que o ativo em causa não se encontra sujeito a deprecimento, nem condicionado por uma vida útil definida. Concluindo, que não há qualquer lugar à amortização do custo do ativo para efeitos fiscais, dando este assim aplicabilidade ao disposto no Art.º 34.º n.º 1, alínea a) do CIRC e no Art.º n.º 16 n.º 1 do DR n.º 25/2009, de 14 de setembro.

Com a entrada em vigor da Reforma de IRC em 2014, segundo o Art.º 45.º -A, que vêm introduzir o facto de as marcas comerciais serem ativos com duração indefinida, e que o seu custo de aquisição possa vir a ser aceite como gasto fiscal, em partes iguais, numa duração dos primeiros 20 períodos de tributação após o seu reconhecimento inicial, nas contas individuais do sujeito passivo. O regime é aplicável a ativos intangíveis adquiridos após dia 1 de janeiro de 2014, assim a presente questão terá de ser analisada à luz do disposto no Art.º 34.º n.º 1, alínea a) do CIRC e do Art.º n.º 16 n.º 1 do DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, isto pelo facto de que a aquisição ocorreu em 2009.

O Tribunal Arbitral refere, que a Requerente não foi capaz de demonstrar com fiabilidade a vida útil finita do conjunto de ativos a considerar para efeitos de amortização, este julga como improcedente o pedido formulado pela Requerente.

## **6.2 Acórdão do CAAD, processo n.º 96/2023-T: IRC- Art.º 17.º, 18.º e 20.º do CIRC- Ativos Intangíveis, trabalhos para a própria entidade.**

“A...S.A.” é a entidade requerente que pretende a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato tributário do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas, referente ao ano de 2020, no montante de 28.114,83€, bem como a anulação do indeferimento do pedido de reclamação graciosa deduzida contra este ato tributário.

A Requerida é a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida como “AT” ou Requerida.

A Requerente fundamenta a sua pretensão arbitral da invocando alguns aspetos. Contestando a correção relativa aos “Trabalhos para a própria entidade” e ainda a liquidação adicional de IRC feita no âmbito de um processo inspetivo. Sustentado que a questão contestada consiste em apreciar se as despesas de desenvolvimento que a Requerente suportou devem ser reconhecidas como intangível, como entende a inspeção tributária, ou não.

Os factos provados que foram considerados relevantes para a decisão encontram-se infra mencionados.

A requerente é uma sociedade anónima, constituída em 29 de abril de 2019, que tem um capital social de €2.536.390,00, e o seu objeto social é o estudo, planeamento, execução

e aprovisionamento de obras de engenharia e projetos de arquitetura, bem como a gestão e fiscalização de empreitadas públicas e privadas. Tendo como atividade secundária a gestão de participações sociais não financeiras.

A sociedade “A...S.A.” tem como atividade principal a prestação de serviços comuns e partilhados a todas as empresas do “Grupo B...”, da qual a mesma é a holding. Sendo os seus principais clientes entidades do grupo, às quais são faturados diversos serviços prestados, contabilidade, informática, recursos humanos, etc., de acordo com contratos celebrados, onde se encontram mencionados quais os serviços que serão prestados. A requerente foi sujeita a um processo de inspeção externa no âmbito parcial ao período de tributação de 2020. Em que foi solicitada em dois momentos, e exerceu o seu direito de audição. Sendo notificada do relatório de inspeção do qual surgiu o ato tributário de liquidação adicional.

A par desta atividade a entidade tem desenvolvido ferramentas que permitem elevada eficácia operacional, bem como implementar plataformas, sistemas de gestão, etc. de forma a diversificar a atividade e a rentabilizar o conhecimento obtido, através da melhoria da intervenção das suas participadas, bem como da própria. Os projetos da Requerente a que se reportavam as despesas referidas com projetos, que em 2020, se encontravam em fase de desenvolvimento, isto é, despesas com pessoal no montante de 360.222,00€.

No ano de 2019 todos os gastos foram considerados comuns e foram imputados na totalidade às participadas. O que não ocorre em 2020, em que 502.052,99€ registados como gastos com pessoal, 360.223,00€ não foram imputados às participadas. Revelando que para além dos serviços prestados. Às participadas, esta tinha também outra atividade que não habitual. A informação dada pela Requerente, refere que 46,7% das horas trabalhadas pelos colaboradores foram imputadas ao projeto em desenvolvimento.

Relativamente à correção no valor de € 360.223,00, correspondente a despesas com pessoal, não foram debitadas às empresas participadas porque correspondiam a despesas com projetos que, em 2020, encontravam-se em fase de desenvolvimento.

A AT procedeu então à correção e ao reconhecimento desse ativo intangível deveria ter sido efetuado por Débito da conta 454 – Ativos intangíveis em curso por contrapartida a

crédito da conta 742 – Trabalhos para a própria entidade – Ativos intangíveis, pelo custo de produção e desenvolvimento interno dos projetos. Consequentemente de acordo com o n.º 1 e a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º bem como do artigo 18.º e 20.º, todos do IRC, são de qualificar como rendimentos imputáveis ao exercício de 2020 os trabalhos para a própria entidade, no referido valor de €360.223,00.

### **Apreciação crítica:**

A questão central neste processo passa pela apreciação da ilegalidade do ato de liquidação adicional de IRC, resultante do processo de inspeção, que identifica duas situações: a) acréscimo de rendimentos; b) trabalhos para a própria entidade- rendimentos imputáveis ao exercício de 2020 nos termos dos Art.ºs 18.º e 20.º do CIRC. Sendo que a Requerente apenas vem contestar a correção relativa a “Trabalhos para a própria entidade”, feita no âmbito de uma inspeção tributária.

A Requerente alega que desenvolveu projetos e ferramentas, que embora possam gerar benefícios económicos futuros, são indissociáveis da sua atividade, considerando que não podem ser vendidas, transferidas ou licenciadas, autonomamente. Não estando patenteadas e são inerentes à sua atividade, através das suas participadas. E nestas medidas, de acordo com o §47 da NCRF 6, constituem um “goodwill” gerado internamente, que como tal não deve ser reconhecido no ativo. Sustentando, que as despesas com este projeto podem gerar benefícios futuros, mas isso não resulta na criação de um ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento da Norma. Posto isto, a Requerente não reconheceu nenhum ativo nas suas demonstrações financeiras. Por isso, mesmo que os gastos com pessoal estivessem relacionados com o projeto e mesmo que viesse a ser considerado como intangível nunca poderia fazer parte do seu custo e, portanto, não poderiam ser qualificados como “trabalhos para a própria entidade”.

Para a requerida, as despesas em causa reúnem as duas condições previstas no §21 da NCRF 6, para serem considerados como intangíveis: 1) for provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; e 2) o custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado. E assim, o reconhecimento desse ativo intangível deveria ter como contrapartida o reconhecimento de trabalhos para a própria entidade. E tratando-se de despesas incorridas em trabalhos para a própria entidade, as referidas despesas enquadram-se no n.º 2 do Art.º 32.º do CIRC.

Através dos factos em análise, a questão que se impõe é se a correção efetuada pela AT, considerando os custos de produção e desenvolvimento interno dos projetos, como trabalhos para a própria entidade, por crédito na conta 742, resultando como rendimentos imputáveis no exercício de 2020, é uma aplicação correta da legislação.

Em primeiro lugar é necessário averiguar se se trata de um ativo intangível. E após a análise dos normativos fiscais compreender se se tratavam de despesas com projetos em fase de desenvolvimento ou em fase de pesquisa.

De acordo com o §21 da NCRF 6, para ser considerado um ativo intangível é necessários que cumpra os seguintes critérios: “Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se: a) For provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; e b) O custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.”

Em relação ao primeiro critério, através dos factos apresentados pela Requerente

Retomando os autos, entendemos encontra-se preenchido o primeiro critério, conforme resulta da factualidade assente: “A Requerente tem vindo a desenvolver ferramentas que permitam elevada eficácia operacional, bem como a implementar plataformas e sistemas de gestão administrativa, central e local, para aumentar os sistemas de gestão e controlo, por forma a diversificar a sua atividade e procurar rentabilizar o conhecimento adquirido, através da melhoria da intervenção no mercado das suas participadas e, como se perspetiva, da própria Requerente.”

A Requerente, desenvolve um ativo para seu uso e benefício, encontrando-se assim preenchido o primeiro critério. Quanto ao segundo critério, o custo pode ser fiavelmente mensurado, encontra-se igualmente preenchido, sendo possível calcular o custo com fiabilidade, visto corresponder aos salários e demais encargos não imputados em 2020 às empresas participadas, no montante de € 360.223,00. Encontram-se preenchidos estes dois critérios previstos do paragrafo 21 da NCRF 6.

Passando assim há análise da segunda parte da questão se são gastos com projetos que se encontram em fase de desenvolvimento ou em fase de pesquisa.

Como anteriormente referido a Requerente tem então desenvolvido ferramentas que permitem a sua maior eficácia operacional. A Requerente refere que os projetos a que

respeitavam os gastos eram projetos que se encontravam em desenvolvimento. Pelo que as despesas se referem a projetos em desenvolvimento.

De acordo com o §52 a 55 e do §55 a 62 da NCRF 6, que indicam as normas previstas para os AI na fase de pesquisa e na fase de desenvolvimento, respetivamente.

Segundo o §52, nenhum AI proveniente da fase de pesquisa deve ser reconhecido. Em contraste o §55 afirma que AI em fase de desenvolvimento podem ser reconhecidos quando demonstrados os diversos aspetos mencionados no parágrafo. De acordo com a norma, estão preenchidos os critérios elencados no §55, para ser considerado um ativo em fase de desenvolvimento. Ou seja, a Requerente tem a viabilidade, intenção, capacidade e os recursos para usar o ativo que está a desenvolver e ainda o ativo gerará benefícios económicos futuros, e é possível mensurar fielmente o dispêndio.

Assim, o Art.º 32.º n.º 2 do CIRC em conjugação com os requisitos previstos no §55 da NCRF 6, devem ser reconhecidas como ativo intangível. Concluindo que se encontramos na presente de um AI em fase de desenvolvimento.

Com efeito, resulta um rendimento tributável para a Requerente no ano em questão, pelo que a correção promovida pela AT, quanto ao crédito na Conta 742 – Trabalhos para a própria entidade, e qualificação como rendimentos imputáveis ao exercício de 2020 nos termos o n.º 1 e a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º bem como do artigo 18.º e 20.º, do CIRC, é correta.

Deste modo, a correção feita pela a AT é a correta. Considerando como improcedente o pedido da Requerente.

## Conclusão

A presente dissertação teve como principal objetivo analisar o tratamento contabilístico e fiscal dos ativos intangíveis. Temos assistido nas últimas décadas, a mudanças muito significativas, em termos tecnológicos pela crescente globalização. Toda esta evolução faz com que os AI se tornem cada vez mais reconhecidos na economia mundial. Esta distinção passa em grande parte pela criação de riqueza empresarial, através da melhoria constante das entidades para conseguir acompanhar esta evolução.

Da presente dissertação podemos retirar algumas conclusões substanciais, como a enorme complexidade na obtenção de uma definição consensual de Ativos Intangíveis.

No decorrer dos tempos tem sido feito um enorme esforço pelos organismos normalizadores internacionais (IASB e FASB) e nacionais (CNC) no sentido de readaptar as necessidades contabilísticas às exigências empresariais.

Os AI podem ser subdivididos em dois grupos principais: os adquiridos e os gerados internamente. Relativamente a estes últimos a NCRF 6 é bastante restritiva à sua capitalização. Isto pelo facto da maioria das vezes os direitos de propriedade são pouco claros, bem como a inexistência dos benefícios económicos futuros e a sua mensuração deveras complexa. Este facto não é consensual, pois existem processos de Investigação e Desenvolvimento que demoram diversos anos até que estejam finalizados, e o sistema contabilístico apenas permite que os gastos com a sua elaboração sejam considerados como gasto no período em que ocorre, e não permite o seu registo como criação de valor.

O Goodwill é no geral dos Intangíveis mais significativos no Balanço das empresas, sendo considerado o mais intangível dos intangíveis, sendo um tema controverso. Pode definir-se como sendo um aglomerado de intangíveis, que não podem ser identificados e reconhecidos individualmente. O reconhecimento do goodwill adquirido como ativo é a posição aceite atualmente pela normalização contabilística, sendo apenas este a ser considerado no balanço, excluindo-se assim o goodwill gerado internamente.

A sua mensuração subsequente é menos consensual, enquanto vigorava o POC, o goodwill era sujeito a amortização sistemática, com a entrada em vigor do SNC, a mensuração subsequente sofreu assim alterações para ir de encontro ao preconizado pelo

IASB, que indica que o goodwill deixa de ser amortizado e passa a ser sujeito a testes anuais de imparidade. Mas a entrada em vigor do DL N.º 98/2015, de 2 de junho, foi introduzida uma nova alteração, que incide sobre a mensuração subsequente do goodwill, no qual é definido que este passa novamente a estar sujeito a amortização sistemática. Esta alteração do SNC vem assim afastar o preconizado pelo IASB. Existindo atual dois principais modelos de mensuração subsequente do goodwill, existindo diversos pontos a ter em atenção. Os testes de imparidade como determina o IASB é um processo bastante complexo e oneroso. Já o modelo de amortização é considerado um modelo de mais simples aplicação e menos oneroso, embora são diversas as opiniões de que este modelo não reflete adequadamente a perda de valor do goodwill. Ou seja, apesar dos esforços na harmonização contabilística do tema, as opiniões ainda são bastante divergentes, pelo que será um tema que ainda estará longe de se definir.

Fiscalmente para os AI que possuam uma vida útil finita é permitida a dedução fiscal das suas amortizações, quando verificados os pressupostos do Art.º 29.º do CIRC. Os AI com vida útil indefinida é admitida a dedutibilidade das perdas por imparidade, sendo que sejam reconhecidas na contabilidade e cumpram os requisitos do Art.º 31.º-B do CIRC.

A reforma do IRC de 2014 veio permitir o reconhecimento de efeitos fiscais às despesas de investimento realizadas em AI com vida útil indefinida, de acordo com o Art.º 45.º- A do CIRC, podendo assim ser aceite como gasto fiscal o custo do investimento dos AI durante os 20 primeiros anos, após o seu reconhecimento inicial.

Resumindo, para AI com vida útil finita permite-se a dedução fiscal das suas amortizações. Por sua vez os AI com vida útil indefinida é aceite, como gasto fiscal, durante os primeiros 20 anos, após o seu reconhecimento.

O goodwill, em termos fiscais, goza do previsto no Art.º 31.º- B e 45.º-A do CIRC, com as devidas adaptações, desde que cumpra os requisitos previstos. Para o goodwill adquirido no âmbito de uma CAE o legislador prevê um tratamento diferenciado, visto que é aceite como gasto fiscal em 20 anos, não se encontra assim abrangido pelo Art. 45.º-A do CIRC.

Em relação ao tratamento fiscal das PI, o regime fiscal português prevê que para estas sejam aceites devem cumprir com os requisitos do Art.º 31.º- B do CIRC e obtida a

aceitação por parte da AT. Quanto ao goodwill proveniente de uma CAE, as PI também não são aceites fiscalmente, apenas quando exista aceitação por parte da AT.

Da análise ao regime fiscal espanhol comparativamente ao regime fiscal português, podemos notar que em termos da PI o sistema fiscal português se torna um pouco mais atrativo em relação ao sistema fiscal espanhol. Mas o regime fiscal português pode melhorar em termos da amortização do goodwill, uma vez que no regime fiscal espanhol é admitida a sua dedução até ao limite máximo anual correspondente à vigésima parte do seu valor, e o regime fiscal português não a aceita.

Em relação ao sistema fiscal irlandês, notamos que este tem um regime especialmente atrativo devido à baixa taxa de IRC. Em relação aos ativos intangíveis, é possível a dedução em 80% do custo total de aquisição/desenvolvimento do ativo. As amortizações devem ser de acordo com as amortizações contabilísticas do AI ou até ao período máximo de 15 anos. Quaisquer deduções em excesso podem ser reportadas e deduzidas dos lucros dos PI nos anos seguintes.

Através da análise jurisprudencial é possível notar que a incoerência do sistema fiscal português, fomenta a dúvida e a incerteza em relação ao tema dos ativos intangíveis, levando ao desacordo entre os sujeitos passivos e a Autoridade Tributária.

Desta forma, espero que o presente estudo possa promover melhorias no enquadramento contabilístico e fiscal decorrentes desta análise. É importante que exista motivação para investigações futuras relativas ao tema, principalmente no respeitante à efetiva e real aplicabilidade do regime contabilístico e fiscal destes ativos nos investimentos das empresas. Para que exista uma evolução económica e fiscal para Portugal.

## **Bibliografia:**

Alves, T. M. (2021). McKinsey defende importância do investimento em ativos intangíveis para o crescimento das empresas. *O Jornal Económico*. Disponível em: [McKinsey defende importância do investimento em ativos intangíveis para o crescimento das empresas \(jornaleconomico.pt\)](https://www.jornaleconomico.pt/mckinsey-defende-importancia-do-investimento-em-ativos-intangiveis-para-o-crescimento-das-empresas)

Antunes, J. (2016). Goodwill. *Jornal de Negócios*. Disponível em: [Goodwill - Colunistas - Jornal de Negócios \(jornaldenegocios.pt\)](https://www.jornaldenegocios.pt/goodwill)

APOTEC. (n.d.). Sistema Tributário Espanhol. Disponível em: [http://www.apotec.pt/fotos/editor2/sist\\_espagnol.pdf](http://www.apotec.pt/fotos/editor2/sist_espagnol.pdf)

Brandão, I. A. S. V (2021). Tratamento Fiscal e Aplicação da NCRF 12- Imparidade de Ativos em Portugal, Espanha e Reino Unido. (Dissertação de Mestrado, Universidade dos Açores). Disponível em: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjEnpmntcSCAxWuTqQEHaiTB9Y4ChAWegQIBRAB&url=https%3A%2F%2Frepository.uac.pt%2Fbitstream%2F10400.3%2F6319%2F1%2FDissertMestradoVascoSoaresAlbergariaIvensBrandao2022.pdf&usg=AOvVaw33IewwE3vyboOaaHqthGg6&opi=89978449>

Cabral, S. R. A. (2022). O goodwill e o seu valor para as Empresas Portuguesas. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa). Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.21/15389>

Carvalho, C. (2015). O *Goodwill* e o seu tratamento contabilístico pós adoção das IFRS: uma análise nas empresas da *Euronext Lisbon*. Disponível em: <https://ria.ua.pt/handle/10773/16511>

Castro, O. M. J. (2015). O tratamento contabilístico-fiscal dos ativos intangíveis. (Dissertação de mestrado, Universidade Católica do Porto). Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/18650/1/O%20tratamento%20contabil%20C3%ADstico-fiscal%20dos%20ativos%20intang%20C3%ADveis.pdf>

Centro de Arbitragem Tributária (2022). Processo n.º 520/2021-T, de 14-03-2022. Lisboa

Centro de Arbitragem Tributária (2023). Processo n.º 96/2023-T, de 05-09-2023. Lisboa

Coelho, A. R. (2020). Diferenças no tratamento fiscal do Goodwill: O caso português e brasileiro. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/31884>

Cravo, F., Lopes, C., Carvalho, C. (2020). Intangíveis: Perspetiva Contabilística e Fiscal. Almedina.

Crossknowledge (2017). Ativos Intangíveis: Impacto na criação de valor para a empresa. Disponível em: [Ativos intangíveis: impacto na criação de valor para a empresa \(crossknowledge.com\)](https://www.crossknowledge.com)

Dicksee, L. (1897). Goodwill and its treatment in accounts. The Accountant, 9, London: Gee & Co.

Ernst & Young (Ireland). (2023). Ireland announces changes to capital allowances for intangible assets. Disponível em:

[https://www.ey.com/en\\_gl/tax-guides/worldwide-capital-and-fixed-assets-guide](https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-capital-and-fixed-assets-guide)

Hendriksen, E. (1974). Teoria de la Contabilidad. Union Tipografica Editorial Hispano Americana.

Jesus, T., Julião, I., Geraldés, R. (2017) Goodwill: mensuração inicial e subsequente. Revista Portuguesa de Contabilidade. Disponível em: [https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/11116/1/Artigo6%20Goodwill\\_T%c3%a2n%20ia.pdf](https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/11116/1/Artigo6%20Goodwill_T%c3%a2n%20ia.pdf)

KPMG. (2015). Nuevo tratamiento fiscal de los intangibles y fondos de comercio en el Impuesto sobre Sociedades tras la nueva Ley de Auditoría (pp. 1–4). <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/tax-alert-nueva-auditoria-cuentas.pdf>

Leake, P. (1914). Goodwill: Its nature and how to value it. The Accountant, 50 (17): 81-90.

Lev, B. (2001). Intangibles: Management and reporting. Brookings, Washington.

Lopes, Inês (2021). O Regime Fiscal dos Ativos Intangíveis: Análise Comparativa e

Jurisprudencial.

Disponível

em:

[https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/38930/1/In%C3%AAs\\_Lopes.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/38930/1/In%C3%AAs_Lopes.pdf)

McKinsey Global Institute (2021). *Getting tangible about intangibles: The future of growth and productivity?* <https://www.mckinsey.com/capabilities/growth-marketing-and-sales/our-insights/getting-tangible-about-intangibles-the-future-of-growth-and-productivity>

Moura, S. C. C. J. (2018). O Planeamento fiscal agressivo: O caso Irlandês. (Dissertação de mestrado, Instituto Politécnico de Contabilidade e Administração do Porto). Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.22/12929>

Neves, J.P. (2017). Um novo modelo de mensuração subsequente do goodwill nas contas individuais: uma proposta. Disponível em: [https://ria.ua.pt/bitstream/10773/22976/1/Disserta%c3%a7%c3%a3o\\_Jo%c3%a3o\\_Neves\\_69859.pdf](https://ria.ua.pt/bitstream/10773/22976/1/Disserta%c3%a7%c3%a3o_Jo%c3%a3o_Neves_69859.pdf)

OCDE (2019). *Productivity Growth and Finance: The role of intangible assets - a sector level analysis*. Department Working Papers n. ° 1547. [https://one.oecd.org/document/ECO/WKP\(2019\)16/En/pdf](https://one.oecd.org/document/ECO/WKP(2019)16/En/pdf)

PWC. (2023). Tax facts 2023. Disponível em: <https://www.pwc.ie/publications/2023/tax-facts-2023.pdf>

Santos, A. M. B. (2018). O Goodwill e o novo modelo de mensuração subsequente previsto na NCRF 14 (Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade Administração da Universidade de Aveiro). Disponível em: <http://hdl.handle.net/10773/26766>

Santos, M. C. (2014). Imparidade do goodwill no SNC: Impactos da Transição e Divulgações (Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Universidade de Aveiro). Disponível em: <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/14507/1/Imparidade%20do%20goodwill%20no%20SN>

[C\\_impactos%20da%20transi%C3%A7%C3%A3o%20e%20divulga%C3%A7%C3%B5es.pdf](#)

Silva, E.S. (2014). Ativos Intangíveis - Abordagem contabilística, fiscal e auditoria. Vida Económica, Porto.

Sousa, C.M. de. (2019). *O Regime da Patent Box- em destaque, o caso português* (Edições Almedina(ed.)).

Tearney, M. (1973). Accounting for Goodwill: A Realistic Approach. The Journal of Accountancy.

Walker, G. (1953). Why purchased goodwill should be amortized on a systematic basis. The Journal of Accountancy, February: 211-216

## **Documentos Oficiais:**

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

Decreto- Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril.

Decreto-lei n.º 98/2015. D.R.I Série I.

International Accounting Standards Board (IASB) - International Accounting Standards (IAS) n.º 36: Impairment of Assets.

International Accounting Standards Board (IASB) - International Accounting Standards (IAS) n.º 38: Intangible Assets.

Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) – n.º 12: Imparidade de Ativos.

Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) – n.º 6: Ativos Intangíveis.

Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) – n.º 14: Concentrações de Atividades Empresariais.

Portal das Finanças (s.d.). Instruções de preenchimento da declaração modelo 22 (impresso em vigor a partir de janeiro 2023). Disponível em:

[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/modelos\\_formularios/irc/Documents/M22-IRC.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/irc/Documents/M22-IRC.pdf)

Portaria n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro.