

Eduardo Sá Silva

Ativos Intangíveis

Abordagem contabilística,
fiscal e auditoria

VidaEconómica

ÍNDICE

Resumo	13
1. Introdução.....	15
2. Aspectos gerais da NCRF6 – Ativos intangíveis	17
3. Ativos intangíveis gerados internamente	25
4. Casos particulares de ativos intangíveis.....	31
4.1 - Programas de computador	31
4.2 - Propriedade industrial.....	32
4.3 - Outros ativos intangíveis	32
4.3.1 - Contratos de franquia.....	32
4.3.2 - Melhoramentos efetuados em propriedade alheia ..	33
4.3.3 - Direito ao arrendamento	34
4.3.4 - Direitos de concessão.....	35
5. Mensuração subsequente ao reconhecimento inicial	39
6. Amortizações	51
7. Desreconhecimento	61

8. A problemática dos impostos diferidos.....	67
9. A problemática do <i>goodwill</i>	83
10. Divulgações de ativos intangíveis.....	89
11. Aspetos fiscais relacionados com os ativos intangíveis	93
12. Aspetos de auditoria no controlo interno dos ativos intangíveis.....	95
 Bibliografia.....	 99
 Anexo 1 – NCRF6 – Ativos intangíveis	 101
Anexo 2 – Sugestões de divulgação – NCRF6.....	144
Anexo 3 – Mapas relacionados com os ativos intangíveis na Informação Empresarial Simplificada (IES).....	152
Anexo 4 – Normativo fiscal sobre ativos intangíveis no Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC).....	154

RESUMO

No momento atual, assiste-se ao eclodir da sociedade de conhecimento, em que os ativos fixos intangíveis assumem um papel importante.

A falta de substância ou materialidade, no sentido de forma física, é uma característica dos ativos fixos intangíveis. No entanto, a forma física não é essencial à existência de um ativo, daqui decorrendo que as patentes e os *copyrights*, por exemplo, sejam ativos se deles for esperado que fluam benefícios económicos para a empresa e se forem controlados por esta.

Poder-se-á, em termos gerais, dizer que os ativos fixos intangíveis são o resíduo, o saldo, isto é, a parte dos ativos totais de uma empresa que residem na situação física vista como um todo, mas que não podem ser considerados – exceto em algumas situações particulares – inerentes a, ou terem ligações com unidades de ativos fixos tangíveis. A intangibilidade decorre de que o total dos valores dos vários bens físicos existentes numa empresa, inventariando unidade a unidade, não atinge o valor global da empresa, diferença esta que expressa o valor do ativo fixo intangível.

O grande problema está na correta avaliação dos ativos fixos intangíveis. É neste desiderato que surge a NCRF6 – Ativos Intangíveis, que tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS38 – Ativos Intangíveis, cujo objetivo é o de prescrever o tra-

tamento de ativos intangíveis. Esta norma exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se, apenas se, critérios especificados forem satisfeitos. A norma também especifica como mensurar a quantia escriturada de ativos intangíveis e exige divulgações especificadas acerca dos ativos intangíveis.

Esta obra tem, assim, como principal objetivo o tratamento contabilístico, com referência aos aspetos fiscais e de auditoria, dos ativos fixos intangíveis, baseado no estudo da NCRF6 e apresentação de casos concretos de aplicação.

Palavras-chave: ativo intangível, ativo tangível, reconhecimento, desreconhecimento, mensuração, amortização, vida útil, *goodwill*, divulgação.

1. INTRODUÇÃO

A definição de ativo intangível pode ser diversa, consoante os autores. A particularidade dos ativos intangíveis resulta da necessidade de demonstrar que o valor de uma empresa não reside apenas naquilo que é atualmente divulgado no relato financeiro de uma empresa, mas também de impulsionadores de valor que, pela sua dificuldade de identificação e conseqüente mensuração, têm passado à margem da corrente contabilístico-financeira (Lopes, 2013).

Segundo Lev (2001) um ativo intangível traduz um potencial de retorno futuro e que não possui substância física ou financeira. Na literatura as designações de ativos intangíveis também aparecem sob a forma de ativos de conhecimento ou capital intelectual.

Para Daum (2003), um ativo intangível é tudo aquilo que não possui existência física, mas possui valor para a organização. São normalmente ativos de longo prazo, muitas vezes não podem ser fielmente mensurados a não ser no momento em que a organização é transacionada (total ou parcialmente), sendo a generalidade deles referenciado com a designação genérica de *goodwill*. Os ativos intangíveis devem ser considerados como a base para a capacidade de inovação de uma organização e por isso a fonte primordial dos benefícios económicos futuros.

Para Bandeira(2010), os recursos intangíveis não são menos ativos que os recursos tangíveis. É através da associação de ativos que uns

e outros ganham utilidade. Os ativos intangíveis têm, pois, vindo a revelar-se cruciais para a manutenção da vantagem competitiva da empresa e a serem o fator crítico de sucesso. Enquanto os ativos tangíveis se encontram ligados aos aspetos quantitativos (p.e., número de unidades produzidas), os ativos intangíveis baseiam a sua especificidade na qualidade, isto é, no *stock* de conhecimento indutor do progresso técnico e da inovação (p.e., diferenciação de produtos/serviços, despoletada pelos projetos de desenvolvimento que a empresa leva a cabo).

A problemática dos ativos intangíveis tem sido aflorada igualmente por outros autores que estiveram na origem do aparecimento do *Balanced Scorecard*, como Kaplan & Norton (2004), que afirmam que, enquanto a estratégia descreve como criar valor para os acionistas, clientes, cidadãos, o mapa estratégico mostra como a estratégia liga os ativos intangíveis a processos que criam esse valor. Refira-se que o mapa estratégico é uma arquitetura lógica e compreensiva (diagrama) que descreve a estratégia mediante a identificação das relações causa-efeito entre os objetivos nas quatro perspetivas do *Balanced Scorecard*. As quatro perspetivas são as seguintes: a perspetiva financeira (que fica na parte superior), seguindo-se as perspetivas do cliente, dos processos internos e da aprendizagem e inovação.

Definitivamente, as estratégias de criação de valor deixaram de assentar primordialmente na gestão dos ativos tangíveis, para darem maior relevo às estratégias baseadas no conhecimento, em que os ativos intangíveis assumem papel fulcral. Assim, a mensuração dos ativos intangíveis passa a ser uma preocupação, dado que, se as empresas não conseguirem medir corretamente os seus ativos intangíveis, não os conseguem gerir adequadamente.

No entanto, como iremos abordar, nem todos os ativos intangíveis satisfazem os requisitos para serem reconhecidos no balanço.

2. ASPETOS GERAIS DA NCRF6 – ATIVOS INTANGÍVEIS

De acordo com a NCRF6 – Ativos Intangíveis, que tem por base a IAS 38 – “*IntangibleAssets*”, “um ativo intangível é um ativo não monetário identificável e sem substância física”.

Refira-se que um ativo é um recurso que obedece aos seguintes requisitos:

- a) Controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados; e
- b) Do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.

No SNC, as contas de ativos intangíveis fazem parte da classe 4 – “Investimentos”, sendo a sua estrutura a seguinte em termos de contas do 1º e 2º graus:

- 44 – Ativos intangíveis
 - 441 – *Goodwill*
 - 442 – Projetos de desenvolvimento
 - 443 – Programas de computador
 - 444 – Propriedade industrial
 - ...

446 – Outros ativos intangíveis

...

448 – Amortizações acumuladas

449 – Perdas por imparidade

De notar ainda que, de acordo com o SNC:

- a) Os ativos intangíveis em curso registam-se numa subconta da conta 45 – Investimentos em curso;
- b) Os adiantamentos com e sem preço fixado registam-se, respetivamente, em subcontas apropriadas de conta 455 – Investimentos em curso – adiantamentos por conta de investimentos e da conta 2713 – Outras contas a receber e a pagar – fornecedores de investimentos – adiantamentos a fornecedores de investimentos.

Como exemplos mais comuns dos itens, temos: o *software*, patentes, *copyrights*, filmes, lista de clientes, direitos de hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, *franchises*, direitos de comercialização, etc. No entanto, para serem reconhecidos como ativos intangíveis, terão de cumprir, simultaneamente, as três condições seguintes: (1) que sejam identificáveis; (2) haja controlo sobre eles e (3) sejam geradores de benefícios económicos futuros:

A NCRF 6 refere:

- a) O critério de identificabilidade refere-se quando um item for separável, ou seja, capaz de ser separado ou dividido da entidade e resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais (§§ 11 e 12). Deste modo, para ser separável é necessário que 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 esses direitos sejam transferíveis, quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

- b) Uma entidade controla um ativo se tiver o poder de obter benefícios económicos que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios (§ § 13 a 16). A capacidade de uma entidade controlar os benefícios económicos futuros de um ativo intangível enraíza-se nos direitos legais que sejam inoponíveis em tribunal. Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar o controlo sobre o ativo. Porém, o cumprimento legal de um direito não é uma condição necessária para o controlo porque uma entidade pode ser capaz de controlar os benefícios económicos de alguma outra maneira (Lopes e outros, 2013).
- c) Os benefícios económicos futuros que fluam de um ativo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade (§ 17). Por exemplo, o uso da propriedade industrial num processo industrial pode reduzir os custos de produção futuros e não aumentar os réditos futuros.

Exemplo 1: Contrato de jogadores

Uma situação que merece especial atenção deve ser dada à aquisição dos contratos de jogadores (passe) e determinar se podem ser reconhecidos como ativos intangíveis. Neste particular, há que distinguir os contratos adquiridos separadamente e os contratos gerados internamente.

No caso dos contratos adquiridos separadamente, são, regra geral, reconhecidos como ativos intangíveis, desde que cumpram os três critérios: identificabilidade (os contratos dos jogadores são identificáveis, isto é, separáveis), controláveis pela entidade, dado que

resultam de direitos legais ou contratuais, podendo ser transferidos e é expectável que venham a fluir benefícios económicos futuros, nomeadamente, com o incremento da venda de bilhetes e com o potencial de valorização do jogador. Assim, os contratos de registo de jogadores devem ser normalmente capitalizados como ativos intangíveis e amortizados pelo período do contrato inicial. Outra questão importante a ter em conta são os testes de imparidade, visto que o valor dos contratos dos jogadores pode ser bastante volátil, devido a variações na forma física, lesões, etc.

Contrariamente, os contratos gerados internamente comportam um grau considerável de dificuldade de separabilidade. O jogador sempre jogou no clube e, assim, todos os gastos incorridos com este jogador não devem ser capitalizados.

Refira-se que alguns ativos intangíveis podem estar incluídos noutra ativo. Assim, por exemplo, o *software* é considerado um ativo fixo tangível se for uma parte do respetivo *hardware* sendo o seu custo considerado um custo deste. Se porventura tal não acontecer, então o *software* é considerado um ativo intangível.

Um dos aspetos relevantes é o grau de incerteza quanto aos benefícios económicos futuros. Deste modo, o § 21 refere expressamente que um ativo deve ser reconhecido se, e apenas se:

- a) for provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativos fluam para a entidade;
- b) o custo do ativo possa ser fiavelmente estimado.

Uma entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros esperados, usando pressupostos razoáveis e sustentáveis que representem a melhor estimativa do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil do ativo, efetuando um juízo de valor com base na evidência disponível à data, privilegiando a informação obtida externamente (§ 22).

Deste modo, se houver dúvidas sobre os benefícios económicos futuros e o custo, o item deve ser imediatamente reconhecido como um gasto do período.

A aquisição de um ativo intangível pode ocorrer de diversas formas: aquisição separada (a mais usual); aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais; aquisição por meio de subsídio do governo; aquisição em troca de ativos.

No que toca à mensuração, um ativo intangível adquirido separadamente deve ser inicialmente mensurado ao seu custo.

O custo deste ativo compreende (§ § 27 e 28):

- 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, cuja movimentação contabilística no reconhecimento inicial é a seguinte:

Tabela 1 – Reconhecimento inicial dos ativos intangíveis

Operação	Conta a debitar	Conta a creditar	Comentário
Reconhecimento inicial	44X	11x/12x/271x	Pelo valor do custo previsto nos termos dos §§ 27 e 28

São exemplos de custos diretamente atribuíveis (§ 28):

- a) Custos de benefícios dos empregados diretamente resultantes de levar o ativo à condição de funcionamento;

- b) Honorários resultantes diretamente de levar o ativo até à sua condição de funcionamento;
- c) Custos de testes para concluir se o ativo funciona corretamente.

Por outro lado, são exemplos de dispêndios que não fazem parte do custo de um ativo intangível (§ 29):

- a) Custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custo de publicidade ou atividades promocionais);
- b) Custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes;
- c) Custos de administração e outros custos gerais.

Se porém, um ativo for adquirido como parte de uma concentração de atividade (§ 33), o custo desse ativo intangível é o seu justo valor¹ à data de aquisição. O justo valor é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas. O justo valor de um ativo intangível

1 - O conceito de justo valor origina certamente alguma problemática. De acordo com Cravo (2009), existem vários modelos de justo valor nas normas. A estrutura concetual do IASB e do SNC estabelece diversos critérios de mensuração: custo histórico, custo corrente, valor realizado líquido ou de liquidação e justo valor. Estes critérios podem ser utilizados conjuntamente nas demonstrações financeiras, não se estabelecendo qualquer hierarquia na sua utilização. No entanto, podem-se considerar duas óticas quanto à aplicação do justo valor, quer na mensuração inicial, quer na mensuração subsequente que são as de mercado e da entidade. Na ótica de mercado, o objetivo da mensuração é o de considerar preços de mercado que reflitam as expectativas dos intervenientes quanto às quantias, tempestividade e incerteza dos *cash flows* futuros relativos a ativos e passivos. O justo valor apurado nesta ótica deve refletir o resultado das forças num mercado aberto, envolvendo partes independentes, dispostas e conhecedoras com acesso a toda a informação pública na data de mensuração. Por seu turno, a ótica da entidade baseia-se na consideração das expectativas, assunções e intenções dos órgãos de gestão que variam no tempo e entre entidades, revelado através de múltiplas técnicas de avaliação para o apuramento do justo valor. Independente da ótica utilizada, o justo valor reflete uma estimativa, numa dada data. Nesta conformidade, as normas internacionais dão bastante relevo às divulgações que explicitem os pressupostos utilizados.

reflete as expectativas do mercado relativas à probabilidade de que os benefícios económicos futuros incorporados no ativo fluam para a entidade.

No que se refere aos ativos intangíveis adquiridos através de um subsídio, há que fazer referência à NCRF22 – contabilização dos subsídios do Governo e divulgação dos seus apoios que indica que é usual avaliar o justo valor do ativo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o ativo a esse justo valor. Caso este não possa ser determinado com fiabilidade, tanto o ativo como o subsídio serão de registar por uma quantia nominal, mais qualquer dispêndio que seja diretamente atribuível para preparar o ativo para o seu uso pretendido (§ 43 da NCRF6 e § 21 da NCRF22).

No caso de troca de ativos, o custo do ativo intangível é mensurado pelo justo valor, a não ser que: a) a transação da troca careça de substância comercial; ou b) nem o justo valor de ativo recebido nem o justo valor do ativo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. Nestes casos, o custo do ativo adquirido é mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido (§ 44).

Relativamente ao *goodwill* (que corresponde a benefícios económicos futuros resultantes de ativos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos) gerado internamente, não é reconhecido como um ativo. O *goodwill* gerado internamente não cumpre um dos requisitos, que é ser um recurso identificável (i.e., separável, que nem resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais) controlado pela entidade que possa ser fiavelmente mensurado pelo seu custo, não sendo possível atribuir-lhe um valor específico (§ § 47 e 48). O valor de mercado de uma empresa é, muitas vezes, superior à quantia líquida dos seus ativos e esta diferença não pode ser reconhecida (exceção feita às aquisições de entidades empresariais, tratadas pela NCRF14).

3. ATIVOS INTANGÍVEIS GERADOS INTERNAMENTE

No que se refere aos ativos gerados internamente, há que destacar duas fases: a de pesquisa (em que nenhum ativo deve ser reconhecido) e a de desenvolvimento (em que, sob certas condições, um ativo deve ser reconhecido). A fase de pesquisa corresponde à investigação original e planeada leva a efeito com a perspectiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos. A fase de desenvolvimento é a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou conceção para a produção de materiais, de mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.

A norma reconhece que, por vezes, é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para ser reconhecido, como tal por via de problemas relacionados com a sua identificabilidade, com a possibilidade de o mesmo vir a gerar benefícios económicos futuros e com a determinação fiável do seu custo, o qual, nalguns casos, não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o *goodwill* da empresa gerado internamente ou de decorrer operacional do dia a dia (§ 50).

Deste modo, nenhum ativo proveniente da fase de pesquisa deve ser reconhecido. O dispêndio com a fase de pesquisa deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido (§ 53).

Como exemplos de atividades de pesquisa, podem-se citar as seguintes (§ 55):

- a) Atividades visando a obtenção de novos conhecimentos;
- b) A procura , 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.

Por seu turno, um ativo proveniente de desenvolvimento deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que segue (§ 56):

- a) A viabilidade técnica de concluir o ativo intangível, a fim de que o mesmo esteja disponível para uso ou para 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;
- e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível;
- f) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

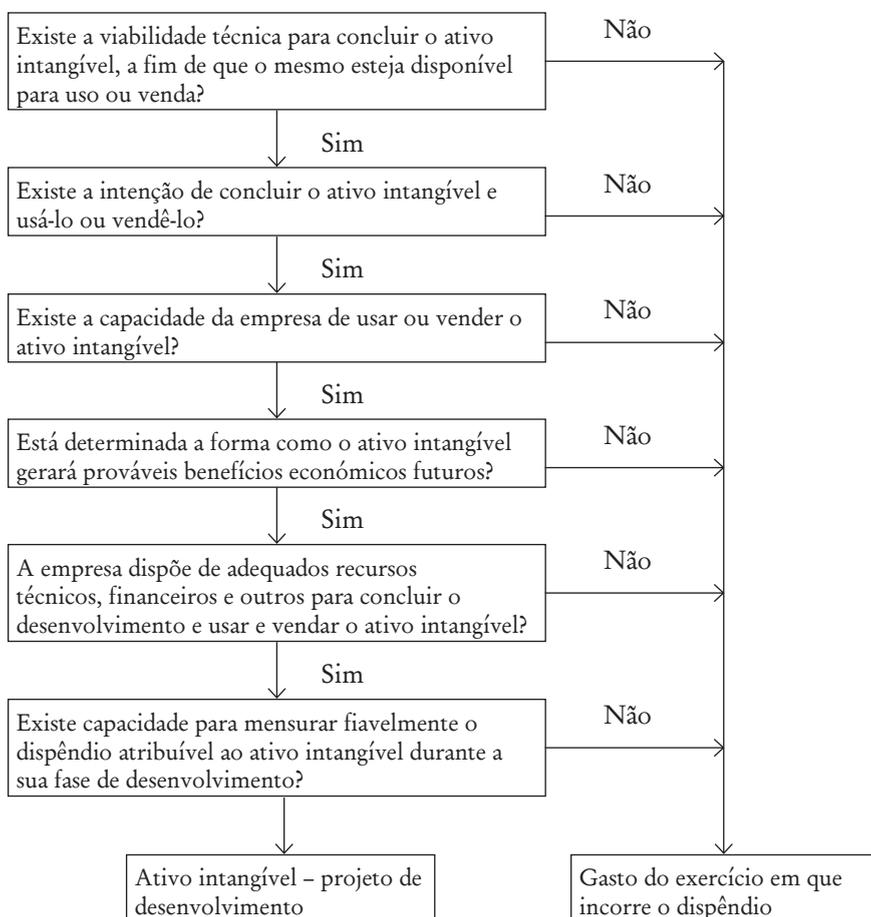
Como exemplos de atividade de desenvolvimentos, são apresentados os seguintes (§ 58):

- a) A conceção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;
- b) A conceção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;

- c) A concepção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial; e
- d) A concepção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Baseado no anteriormente referido, pode-se construir o seguinte esquema decisório:

Figura 1: Esquema decisório – projeto de desenvolvimento



Ativos Intangíveis

Abordagem contabilística, fiscal e auditoria

A avaliação dos ativos fixos intangíveis é um dos grandes problemas que se colocam à contabilidade. A NCRF 6 pretende dar uma resposta eficaz, partindo do pressuposto da Norma Internacional de Contabilidade 38, cujo objetivo é o de dar a conhecer o tratamento de ativos intangíveis.

A norma em apreço exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se (e apenas se) os critérios especificados forem satisfeitos. A referida norma também explica como mensurar a quantia escriturada de ativos intangíveis e exige divulgações específicas acerca dos mesmos. A obra "Ativos Intangíveis" tem assim como principal objetivo o tratamento contabilístico com referência aos aspetos fiscais e de auditoria, tomando como base o estudo da NCRF 6 e a apresentação de casos concretos de aplicação.

Visite-nos em
livraria.vidaeconomica.pt

www.vidaeconomica.pt

ISBN: 978-972-788-873-3

