



Amortização de intangíveis – Despesas de desenvolvimento

Despesas de desenvolvimento

São definidas como atividades de desenvolvimento as relacionadas com “a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou conceção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso¹”, onde se enquadram as despesas com “os trabalhos internos no desenvolvimento de um novo software”, aqui em análise.

Um ativo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projeto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:

- 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.

Deverá assim a empresa preparar toda a documentação de suporte relativas à fundamentação de todas as condições antes referidas.

A determinação da vida útil

Seja usado o modelo do custo (“um ativo intangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumulada²”) ou o modelo da revalorização (“um ativo intangível deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que seja o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes³”), este caso mais raro, dada a dificuldade em determinar “um mercado ativo⁴” para intangíveis, a entidade “deve avaliar se a vida útil de um ativo intangível é ou finita ou indefinida e, se for finita, a duração de, ou o número de unidades de produção ou de unidades similares constituintes dessa vida útil⁵”.

¹ § 8, b), da NCRF 6 - Intangíveis

² § 72 da NCRF 6 - Intangíveis

³ § 73 da NCRF 6 - Intangíveis

⁴ § 8 da NCRF 6 - Intangíveis

⁵ § 86 da da NCRF 6 - Intangíveis



Esclarecimento Técnico APOTEC

Muitos fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo intangível, incluindo⁶:

- a) O uso esperado do ativo por parte da entidade e se o ativo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão;
- b) Os ciclos de vida típicos para o ativo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes que sejam usados de forma semelhante;
- c) Obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- d) A estabilidade do setor em que o ativo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo;
- e) Ações esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;
- f) O nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados do ativo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;
- g) O período de controlo sobre o ativo e limites legais ou semelhantes sobre o uso do ativo, tais como as datas de extinção de locações relacionadas, e datas do termo do período de concessão estabelecido nos Acordos de Concessão de Serviços; e
- h) Se a vida útil do ativo está dependente da vida útil de outros ativos da entidade.

Estes fatores estão diretamente relacionados com o modelo de investimento da entidade e a forma da sua recuperação.

O período de amortização e o método de amortização para um ativo intangível com uma vida útil finita ou indefinida devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada de um ativo for diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado em conformidade. Se tiver havido uma alteração no modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no ativo, o método de amortização deve ser modificado para refletir o modelo alterado. Tais alterações devem ser contabilizadas como alterações em estimativas contabilísticas de acordo com a NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros⁷.

Alterações na legislação europeia e no SNC

A alteração ao § 105 da NCRF 6, a vigorar a partir de 1 de janeiro de 2016, resulta da transposição para o direito interno da Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, através da reforma provocada ao “Sistema de Normalização Contabilística” nacional, pelo Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho.

O objetivo desta alteração, prevista no n.º 11 do artigo 12.º da Diretiva n.º 2013/34/UE é o de garantir que “os ativos intangíveis são amortizados ao longo da sua vida útil. Em casos excecionais em que não seja possível estimar de forma fiável a vida útil de despesas de trespasse ou despesas de desenvolvimento, tais ativos são amortizados dentro de um prazo máximo estabelecido pelo Estado-Membro. Este prazo máximo não pode ser inferior a cinco anos nem superior a 10 anos.”

Na transposição para o direito interno, o legislador entendeu não introduzir um limite mínimo de vida útil, mantendo o limite máximo de 10 anos previsto na Diretiva, ficando a cargo da

⁶ § 88 da da NCRF 6 - Intangíveis

⁷ § 102 da NCRF 6 - Intangíveis



Esclarecimento Técnico APOTEC

entidade a preparação das justificações adequadas à determinação da vida útil de cada ativo reconhecido e mensurado nas suas demonstrações financeiras.

Contudo, “a vida útil de um ativo intangível que resulte de direitos contratuais ou de outros direitos legais não deve exceder o período dos direitos contratuais ou de outros direitos legais, mas pode ser mais curta dependendo do período durante o qual a entidade espera usar o ativo⁸”.

Também não existem regras específicas para a determinação do valor residual, pelo que cada empresa deverá fazer o uso da melhor estimativa, caso considere a existência de um valor de recuperação pela venda, após a utilização do ativo no tempo estimado ao serviço da empresa, sendo que “um valor residual que não seja zero implica que uma entidade espera alienar o ativo intangível antes do fim da sua vida económica⁹”.

Amortizações para efeitos fiscais

Os ativos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada¹⁰.

Contudo, é aceite como gasto fiscal¹¹. “O custo de aquisição dos seguintes ativos intangíveis quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo:

- a) Em partes iguais, durante os primeiros **20** períodos de tributação após o reconhecimento inicial, os 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) Em partes iguais, durante os primeiros **15** períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais.

Para efeitos de IRC, qualquer que seja o método de amortização aplicado, “a vida útil de um elemento do ativo amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respetivo valor residual¹²”, e “considera-se”:

- a) Período mínimo de vida útil de um elemento do ativo, o que se deduz da quota de depreciação ou amortização que seja fiscalmente aceite conforme a tabela constante no anexo ao diploma legal;
- b) Período máximo de vida útil de um elemento, o que se deduz de quota igual a metade da referida na alínea anterior.

⁸ § 92 da NCRF 6 - Intangíveis

⁹ § 99 da NCRF 6 - Intangíveis

¹⁰ Artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro

¹¹ Artigo 45.º - A do CIRC, alterado pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 2024, que vigora desde o dia 1 de janeiro de 2024

¹² Artigo 3.º, n.º 2 do DR 25/2009



Esclarecimento Técnico APOTEC

Há que atender ainda que “as depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores¹³”.

No caso dos “programas de computador” (grupo 5), está definida na tabela II¹⁴ - Taxas genéricas, relativas a ativos fixos tangíveis (divisão I), o que não deixa de surpreender tal classificação, com o código 2440, uma taxa máxima de 33,33% ou seja, pode ser usado um período de amortização, sem correções fiscais ao resultado contabilístico, entre 3 a 6 anos.

Para “projetos de desenvolvimento”, encontra-se definida na tabela II – Taxas genéricas, relativas a ativos intangíveis (divisão II), uma taxa máxima de 33,33%, ou seja, também pode ser usado um período de amortização, sem correções fiscais ao resultado contabilístico, entre 3 a 6 anos.

No caso de “Elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, moldes ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo”, “a taxa de amortização é determinada em função do período de tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva”.

Relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de amortização, são aceites as que pela Autoridade Tributária e Aduaneira sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos¹⁵.

Limitações para efeitos de IRC

As amortizações que não sejam consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas, por excederem as importâncias máximas admitidas, são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes, na medida em que não se excedam as quotas máximas de amortização fixadas pelo decreto regulamentar¹⁶.

Por exemplo:

Custo		350.000,00		
Ano		1	2	3
Amortização contabilística	2	175.000,00	175.000,00	
Amortização fiscal	3	116.666,67	116.666,67	116.666,67
A acrescentar no Q07 campo 719 da M22		58.333,33	58.333,33	
A deduzir no Q07 campo 763 da M22				116.666,67

¹³ Artigo 1.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro

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

¹⁵ Artigo 31.º, n.º 3, do CIRC

¹⁶ Artigo 20.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro



Esclarecimento Técnico APOTEC

Neste exemplo, não há ineficiência fiscal, uma vez que a amortização não aceite nos anos 1 e 2 são dedutíveis no ano 3. Neste caso, trata-se de uma diferença temporária dedutível o que implica o cálculo e registo de impostos diferidos¹⁷.

Não são, também, aceites como gastos “as amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira¹⁸”.

Custo 350.000,00

Ano		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Amortização contabilística	10	35.000,00	35.000,00	35.000,00	35.000,00	35.000,00	35.000,00	35.000,00	35.000,00	35.000,00	35.000,00
Amortização fiscal (máxima)	6	58.333,33	58.333,33	58.333,33	58.333,33	58.333,33	58.333,33				

A acrescentar no Q07 campo 719 da M22

35.000,00 35.000,00 35.000,00 35.000,00
Ineficiência fiscal

Há ainda que atender a que “as quotas mínimas de depreciação ou amortização que não tiverem sido contabilizadas como gastos do período de tributação a que respeitam, não podem ser deduzidas dos rendimentos de qualquer outro período de tributação”¹⁹.

Neste caso a ineficiência fiscal dá-se quanto a entidade decida não amortizar o ativo num determinado ano, o que não é permitido também na normalização contabilística, ou não iniciar a amortização quando o ativo entra em funcionamento ou utilização²⁰.

Em suma, para o caso presente, e tendo em consideração a eficiência fiscal, a empresa deverá optar por um período que não ultrapasse o limite máximo de aceitação fiscal, ou seja 6 anos.

¹⁷ § 5 na NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento

¹⁸ Artigo 34.º do CIRC

¹⁹ Artigo 18.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro

²⁰ Artigo 29.º, n.º 4, do CIRC