

ATIVO INTANGÍVEL – CPC 04 E AS ALTERAÇÕES EM RELAÇÃO À LEI 12.973/2014

INTANGIBLE ASSETS – CPC 04 AND CHANGES IN RELATION TO LAW 12,973/2014

Hellen Vogel*

RESUMO

O presente artigo pretende apresentar as principais mudanças e atualizações relacionadas ao ativo intangível de acordo com as normas do CPC 04 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). Conforme será tratado nos capítulos iniciais, serão abordados sua definição, reconhecimento, exemplos e formas de mensuração. Ao longo deste trabalho serão apresentadas as principais alterações em relação ao Ativo Intangível de acordo com a Lei 12.973/2014 e os impactos tributários decorrentes da aplicação das práticas contábeis dentro das organizações.

Palavras-chave: Ativo Intangível. Normas contábeis. Alterações. Mensuração. CPC 04.

ABSTRACT

This article intends to present the main changes and updates related to the intangible asset in accordance with the rules of CPC 04 (Accounting Pronouncements Committee). As will be treated in the opening chapters, its definition, recognition, examples and ways of measurement will be addressed. Throughout this work, the main changes in relation to Intangible Assets according to Law 12,973 / 2014 and the tax impacts resulting from the application of accounting practices within organizations will be presented.

Keywords: Intangible assets. Accounting standards. Changes. Measurement. CPC 04.

1 INTRODUÇÃO

Em função da crescente quantidade de investidores estrangeiros que aplicam no mercado de ações brasileiras e de investidores brasileiros que investem no exterior houve a necessidade das organizações adequarem-se em conformidade das normas internacionais para as nacionais.

Para muitas empresas nacionais que detinham ações negociadas em bolsas estrangeiras tornava-se necessário elaborar suas demonstrações contábeis a partir das normas brasileiras e internacionais. Por conta disso, os custos e tempo necessários tornavam-se elevados para as empresas em decorrência dessas demonstrações, que são fundamentais para o cumprimento das normas legais. Dessa forma, foi decidido padronizar as normas contábeis brasileiras com base nas normas internacionais de contabilidade, emitidas pelo International Accounting Standards Board – IASB (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade).

Sendo assim, em relação à constituição do ativo intangível foi necessário maior atenção na aplicação e mensuração desses ativos para fins de negociações comerciais.

* Discente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade La Salle – Unilasalle, matriculado na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II, sob a orientação do Prof. Me. Sérgio Albino Vitória Weber. E-mail: Hellen.vogel@gmail.com Data de entrega: 13 nov. 2020.

A forma como as organizações têm se apresentado ao mercado vem mudando ao longo dos anos. Antigamente a parte física composta por maquinários, terrenos e patrimônio era vista como essencial, porém atualmente o conhecimento produzido é o que mais agrega valor em suas ações. Esse conhecimento produzido é chamado de ativo intangível, o responsável por desenvolver a riqueza de uma marca, patente e conhecimento intelectual construindo a confiança e reconhecimento que os consumidores sentem pelos produtos e serviços ofertados por ela. Por ser imaterial a mensuração dos ativos intangíveis se torna um pouco mais difícil, por isso é de suma importância que se conheça mais sobre ela, dessa forma a segurança da organização aumenta, favorecendo sua atuação no mercado.

No decorrer deste artigo serão detalhados e explicados os principais métodos de avaliação dos ativos intangíveis, como por exemplo, avaliação com base no valor de mercado, avaliação pela renda e pelo custo. Serão apresentados também os conceitos e definições dos intangíveis para melhor veracidade das informações contábeis, critérios de reconhecimento e avaliação da vida útil dos bens classificados nesta categoria.

Além disso, pretende-se abordar os principais impactos que a Lei 12.973/2014 trouxe na aplicação das práticas contábeis e de que forma ela juntamente com o CPC 04 (que trata do ativo intangível) influenciam na área tributária dentro das organizações.

2 O ALCANCE

Em relação a classificação do ativo intangível Rios e Marion (2020) explica que embora o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 04 trate do ativo intangível, alguns destes ativos são contemplados por outros pronunciamentos técnicos, sendo eles:

- I. ativos intangíveis que estejam dentro do alcance de outros pronunciamentos técnicos, como exemplo:
 - ativos intangíveis mantidos pela entidade para venda no curso ordinário dos negócios (CPC 16 – Estoques);
 - arrendamentos mercantis de ativo intangível contabilizado conforme o CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;
 - ativos fiscais diferidos (CPC 32 – Tributos sobre o Lucro);
 - ativos advindos de planos de benefícios a empregados (CPC 33 – Benefícios a Empregados);
 - ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) adquirido em combinação de negócios (CPC 15 – Combinação de Negócios);
 - custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis advindos de direitos contratuais de seguradora (CPC 11 – Contratos de Seguro);
 - ativos intangíveis não circulantes classificados como mantidos para venda (CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada);
 - ativos decorrentes de contratos com clientes que devem ser reconhecidos de acordo com o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente;
- II. ativos financeiros, que são tratados no CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação;
- III. ativos advindos da exploração e avaliação de recursos minerais que serão tratados no CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais (a ser editado);
- IV. gastos com desenvolvimento e extração de minerais, óleo, gás natural e recursos naturais não renováveis similares.

Sendo assim, é necessário que a organização tenha cuidado no momento de categorizar a qual CPC pertencem seus ativos intangíveis.

3 DEFINIÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL

Conforme diversas bibliografias estudadas e analisadas, o conceito de ativo intangível aplica-se a ativos não monetários e sem substância física, ou seja, bens intangíveis que não podem ser tocados, pois não há “corpo” e que são destinados a manutenção da atividade da empresa com perspectiva de geração de benefícios econômicos por mais de um exercício social.

Antes da Lei nº 11.638/2007, ativos intangíveis eram classificados na conta de imobilizado, que a partir das alterações dessa lei passou a computar apenas bens corpóreos “destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade” como nos traz Corbari, Mattos e Freitag (2012).

De acordo com o CPC 04 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), para que um bem seja classificado como intangível, é necessário que o mesmo tenha três elementos que o caracterize: ser identificável, isto é, que possa ser separado da empresa seja através de venda, transferência, troca, aluguel, licença com contrato ou individualmente, independente da operação realizada; ser controlável, em outras palavras, a entidade precisa ter controle sobre o ativo, reter o poder de restringir o acesso ao bem e aos benefícios que esse ativo venha a gerar para a organização, conforme descrito:

13. A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.

14. O conhecimento de mercado e o técnico podem gerar benefícios econômicos futuros. A entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento for protegido por direitos legais, tais como direitos autorais, uma limitação de um acordo comercial (se permitida) ou o dever legal dos empregados de manterem a confidencialidade.

15. A entidade pode dispor de equipe de pessoal especializado e ser capaz de identificar habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros a partir do treinamento. A entidade pode também esperar que esse pessoal continue a disponibilizar as suas habilidades. Entretanto, o controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. Por razão semelhante, raramente um talento gerencial ou técnico específico atende à definição de ativo intangível, a não ser que esteja protegido por direitos legais sobre a sua utilização e obtenção dos benefícios econômicos futuros, além de se enquadrar nos outros aspectos da definição.

16. A entidade pode ter uma carteira de clientes ou participação de mercado e esperar que, em virtude dos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a entidade. No entanto, a ausência de direitos legais de proteção ou de outro tipo de controle sobre as relações com os clientes ou a sua fidelidade faz com que a entidade normalmente não tenha controle suficiente sobre os benefícios econômicos previstos, gerados do relacionamento com os clientes e de sua fidelidade, para considerar que tais itens (por exemplo, carteira de clientes, participação de mercado, relacionamento e fidelidade dos clientes) se enquadrem na definição de ativo intangível. Entretanto, na ausência de direitos legais de proteção do relacionamento com clientes, a capacidade de realizar operações com esses clientes ou similares por meio de relações não contratuais (que não sejam as advindas de uma combinação de negócios) fornece evidências de que a entidade é, mesmo assim, capaz de controlar os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelas relações com clientes. Uma vez que tais operações também

fornecem evidências que esse relacionamento com clientes é separável, ele pode ser definido como ativo intangível. (CPC 04, 2010, p. 7).

Além disso, é necessário que o bem venha a gerar benefícios econômicos para a entidade, que podem ser realizados através de receitas, redução de custos e despesas, ou seja, contribuindo com a organização e apresentando uma das características inerentes à identificação e classificação de ativo intangível.

3.1 Intangíveis com elementos físicos

Embora os ativos intangíveis sejam ativos sem substância física, Rios e Marion (2020) destacam que pode haver situações em que os ativos intangíveis estão contidos em elementos que são físicos. São exemplos desses eventos mídias físicas de softwares, documentação jurídica de licenças ou patentes, entre outras.

Para que a organização realize a classificação correta como ativo intangível ou ativo imobilizado (em concordância com CPC 27 - Ativo Imobilizado), o profissional contábil deve realizar um comparativo de qual elemento é predominante, o físico ou o intangível. Um exemplo prático é um software para uso independente adquirido com um disco. Evidentemente a licença do software é mais significativa do que o custo do disco em que o software está integrado, desse modo, a contabilização deverá ser feita como intangível. Outro exemplo, na aquisição de um software dependente, isto é, parte incorporada de determinado equipamento industrial, este é menos significativo que o equipamento, logo, deve ser contabilizado como imobilizado.

Sendo assim, o profissional contábil precisa de circunspeção no momento da classificação ativo adquirido.

3.2 Reconhecimento e mensuração

O reconhecimento de um elemento como ativo intangível requer que o mesmo comprove que atende as definições e aos critérios de reconhecimento.

Sendo assim, um ativo intangível deve ser reconhecido exclusivamente se for possível que os benefícios econômicos futuros esperados atribuídos ao ativo serão realizados em prol da organização e que o custo do ativo possa ser mensurado com idoneidade. A organização deve examinar a viabilidade de geração de benefícios econômicos futuros empregando os princípios razoáveis e comprováveis que caracterizam a melhor avaliação da gerencia em relação à soma de critérios econômicos que haverá durante a vida útil do bem ativo.

Segundo Gelbcke *et al.* (2018) a mensuração subsequente, o acompanhamento periódico do intangível e a definição de sua própria natureza são pontos fundamentais durante o processo de elaboração das informações pela Contabilidade.

Por isso é essencial que a organização realize esses acompanhamentos frequentemente, com a intenção de manter suas informações fidedignas e seguras.

3.3 Aquisição separada

Geralmente o valor que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível, representa sua expectativa sobre a possibilidade de benefícios econômicos futuros esperados, integrados ao ativo, serem realizados a seu favor.

Conforme descrito no CPC 04 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) o custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

- (a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
- (b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta. (CPC 04, 2010, p. 10).

São exemplos de custos que podem ser atribuídos diretamente ao custo dos ativos intangíveis: custos com benefícios aos colaboradores, honorários profissionais, e testes de verificação; em suma todos os custos que permitam que o ativo fique em condições de uso e funcionamento.

Com relação aos gastos que não compõem o custo do ativo intangível, compreendem-se os custos incorridos na inclusão de novo serviço ou produto, como promoções, propagandas; custos relacionados a transferência das atividades para uma nova localidade e/ou para nova esfera de clientes; custos administrativos e outros custos não ligados diretamente ao ativo intangível.

Sobre o reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível, temos a seguinte definição de acordo com o CPC 04 (2010, p. 10-11):

- (a) O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração”. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:
- (b) Custos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado; e
- (c) Prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida.

Existem operações que são realizadas em conjunto com o desenvolvimento de ativo intangível, porém não necessárias para deixá-lo nas condições desejadas pela administração. Essas atividades podem realizar-se antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Contudo, elas não são necessárias para que o ativo esteja de acordo com as condições desejadas para funcionar, desse modo, as receitas e despesas referentes devem ser reconhecidas de imediato no resultado e inseridas em suas respectivas classificações de receitas e despesas.

Caso o prazo de pagamento do ativo intangível ultrapasse os prazos normais de crédito, seu custo é correspondente ao preço à vista. O valor referente a diferença entre esse valor e o total dos pagamentos deve ser admitida como despesa com juros durante o período, exceto que seja passível de capitalização, como custo financeiro atribuído ao ativo, durante o período em que esteja sendo alinhado com as pretensões da administração (quando se tratar de ativos que necessitem de tempo significativo para que fiquem prontos para uso). Nessa última situação, o custo financeiro deve ser adicionado no valor do ativo.

3.4 Ativo intangível gerado internamente

Em determinadas situações, o reconhecimento de um ativo intangível gerado internamente torna-se trabalhoso em virtude das dificuldades para identificá-lo; e sendo identificado, se irá gerar benefícios econômicos futuros e se haverá possibilidade de estabelecer com confiabilidade o custo do ativo.

Na avaliação, para saber se um ativo intangível gerado internamente atende as especificações de reconhecimento, a instituição precisa classificar a geração do ativo na fase de pesquisa e/ou na fase de desenvolvimento. Apesar dos termos “desenvolvimento” e “pesquisa” estarem definidos, as expressões “fase de desenvolvimento” e “fase de pesquisa”

trazem consigo uma interpretação mais ampla para efeitos da NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE TÉCNICAS-GERAIS (NBC TG 04).

Nos casos em que a organização não consiga distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de criação de ativo intangível, os gastos incorridos com o projeto deverão ser tratados apenas na fase de pesquisa. Exemplos de atividades de pesquisa segundo o CPC 04 (2010, p. 12):

- (a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

A entidade deve somente reconhecer um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) apenas se a mesma puder comprovar todos os aspectos em conformidade ao CPC 04 (2010, p. 13):

- (a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- (b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- (c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- (d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;
- (e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- (f) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Durante a fase de desenvolvimento de projeto interno a organização pode em algumas situações identificar um ativo intangível e comprovar que o mesmo gerará prováveis benefícios econômicos futuros, visto que a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa. Exemplos de atividades de desenvolvimento descritas no CPC 04 (2010, p. 13):

- (a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
- (b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
- (c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e
- (d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados.

Para comprovar como um ativo intangível fornecerá prováveis benefícios econômicos futuros a organização deve avaliar os benefícios econômicos a serem atingidos por meio desse ativo utilizando como base os princípios da NBC TG 01 que trata da Redução ao Valor Residual de Ativos. Se o ativo gerar benefícios econômicos reunido com outros ativos, é necessário considerar o conceito de unidades geradoras de caixa previsto na NBC TG 01.

Os sistemas de custeio de uma organização muitas vezes podem mensurar com idoneidade o custo da geração interna de ativo intangível e outros gastos incorridos para adquirir licenças, direitos autorais ou no desenvolvimento de software de computadores.

Não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis títulos de publicações, listas de clientes, marcas e demais itens similares gerados internamente. Os gastos incorridos com estes itens não podem ser desmembrados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Desse modo, esses elementos não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

3.5 Custo de ativo intangível gerado internamente

O custo de ativo intangível gerado internamente compreende todos os gastos diretamente atribuíveis, essenciais à criação, produção e preparação do ativo para seu funcionamento da forma planejada pela administração. Exemplos de custos diretamente atribuíveis, conforme NBC TG 04 (2017, p. 14):

- (a) gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
- (b) custos de benefícios a empregados (conforme definido na NBC TG 33) relacionados à geração do ativo intangível;
- (c) taxas de registro de direito legal; e
- (d) amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

Não compõem o custo de ativo intangível gerado internamente, conforme NBC TG 04 (2017, p. 14):

- (a) gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;
- (b) ineficiências identificadas e prejuízos operacionais iniciais incorridos antes do ativo atingir o desempenho planejado; e
- (c) gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo.

Desse modo, é necessário atenção no momento da classificação dos gastos que irão compor o custo do ativo intangível gerado internamente, para que o mesmo esteja de acordo com as normas contábeis.

3.6 Reconhecimento de despesa

Os gastos com um item intangível devem ser reconhecidos como despesas quando incorridos, exceto se fizerem parte da composição do custo de ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento ou se o item é obtido através de uma combinação de negócios e não possa ser reconhecido como ativo intangível.

Em alguns casos são incididos gastos na geração de benefícios econômicos futuros à organização, sem criação ou aquisição de ativo intangível ou outros ativos sujeitos de serem reconhecidos. Na situação de fornecimento de produtos, a organização deve reconhecer o gasto como despesa quando detiver o direito de acessar aqueles produtos. No caso de serviços a organização deve reconhecer o gasto como despesa quando adquirir os serviços. Gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, salvo quando adquiridos como parte de uma combinação de negócios. Outros exemplos de gastos que devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, conforme descrito (NBC TG 04, 2017, p. 15):

- (a) gastos com atividades pré-operacionais destinadas a constituir a empresa (ou seja, custo do início das operações), exceto se estiverem incluídas no custo de

um item do ativo imobilizado. O custo do início das operações pode incluir custos de estabelecimento, tais como custos jurídicos e de secretaria, incorridos para constituir a pessoa jurídica, gastos para abrir novas instalações ou negócio (ou seja, custos pré-abertura) ou gastos com o início de novas unidades operacionais ou o lançamento de novos produtos ou processos;

- (b) gastos com treinamento;
- (c) gastos com publicidade e atividades promocionais (incluindo envio de catálogos); e
- (d) gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, da entidade.

A organização tem a permissão de acessar os produtos quando estes passam a ser de seu domínio. Do mesmo modo, a organização tem o direito de acessar produtos que foram desenvolvidos por um fornecedor, em concordância com os termos do contrato realizado entre ambas as partes.

3.7 Despesa anterior não reconhecida como ativo

Gastos com um item ativo intangível reconhecido anteriormente como despesa não podem ser reconhecido como composição do custo de ativo intangível em data posterior.

3.8 Mensuração após reconhecimento

A NBC TG Estrutura Conceitual prevê que a organização em determinadas situações pode optar pelo método de custo ou pelo método de reavaliação para sua política contábil. Nos casos em que o método de reavaliação não estiver restringido por lei ou norma legal regularmente instituída¹, a organização deve optar em reconhecer um ativo intangível pelo método de custo ou de reavaliação.

Uma classe de ativos intangíveis é um grupo composto por ativos de natureza e uso semelhantes, de acordo com operações realizadas pela organização em que se encontram. Os elementos de uma classe de ativos intangíveis precisam ser reavaliados simultaneamente, a fim de evitar reavaliação de apenas alguns ativos e a apresentação de valores de outros ativos nas demonstrações contábeis, evidenciando mistura de custos e valores em datas distintas.

3.9 Método de custo

Depois de feito o reconhecimento inicial do item ativo intangível, é necessário ser apresentado ao custo, subtraindo a eventual amortização acumulada e a perda acumulada (Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

3.10 Método de reavaliação

Depois de feito o reconhecimento inicial, se autorizado legalmente¹, o item ativo intangível pode ser expresso pelo seu valor reavaliado, equivalente ao seu valor justo na data da reavaliação. De acordo com o CPC 04, é necessário que o valor justo seja apurado em relação a um mercado ativo. É fundamental que a entidade faça a reavaliação regularmente, para que na data do balanço o valor contábil do ativo não esteja em desacordo em relação ao seu valor justo. Abaixo seguem algumas observações em relação ao que não é permitido no método de reavaliação do ativo intangível, conforme (CPC 04, 2010, p. 21):

¹ Na data da aprovação deste Pronunciamento, a reavaliação de bens tangíveis ou intangíveis não é permitida devido às previsões contidas na Lei n.º. 11.638/07, que alterou a Lei n.º. 6.404/76, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2008.

- (a) a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; nem
- (b) o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

O método de reavaliação é praticado após um ativo inicialmente ter sido reconhecido pelo seu custo. Porém, se somente uma parte do custo de um ativo intangível é reconhecida como ativo pelo fato de que o mesmo não correspondia aos critérios de reconhecimento até determinada parte do processo, o método de reavaliação torna-se permitido a todo o ativo. O método de reavaliação pode ser utilizado também ao ativo intangível recebido por subvenção ou assistência governamental e reconhecido pelo valor nominal.

A periodicidade das reavaliações está ligada a volatilidade do valor justo dos ativos intangíveis que estão sendo reavaliados. Se houver desproporção significativa entre o valor justo reavaliado e seu valor contábil, é necessário que seja feita uma nova reavaliação. Alguns ativos intangíveis podem sofrer variações significativas em seu valor justo, tornando-se necessárias reavaliações anuais, ativos sem variações consideráveis estão dispensados de reavaliações frequentes.

Conforme descrito no CPC 04, caso um ativo intangível passe pelo processo de reavaliação, a amortização acumulada na data da reavaliação deve ser:

- (a) atualizada proporcionalmente à variação no valor contábil bruto do ativo, para que esse valor, após a reavaliação, seja igual ao valor reavaliado do ativo; ou
- (b) eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo valor reavaliado do ativo. (CPC 04, 2010, p. 22).

No caso de um ativo intangível em uma classe de ativos intangíveis reavaliados não possa ser reavaliado pelo fato de não existir mercado ativo para ele, o mesmo deve ser reconhecido pelo custo menos a amortização acumulada e a redução por desvalorização.

Se o valor justo de ativo intangível reavaliado não puder ser apurado em relação a um mercado ativo, seu valor contábil tem obrigação de ser o valor reavaliado na data da última reavaliação em relação ao mercado ativo, exceto a possível amortização acumulada e a redução por desvalorização.

No caso de já não existir mercado ativo para o ativo intangível reavaliado é um indício de que o mesmo pode ter perdido valor, devendo assim, ser testado em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 01, que trata da Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Nas situações em que o valor justo do ativo puder ser determinado em relação a um mercado ativo na data de avaliação subsequente, a forma de reavaliação deve ser adotada a partir dessa data. No caso do valor contábil aumentar em decorrência de reavaliação, torna-se necessário o crédito desse aumento diretamente na conta própria do patrimônio líquido. Entretanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado da organização quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo previamente reconhecido no resultado.

Se o valor contábil de um ativo intangível reduzir por conta de reavaliação, essa redução deve ser reconhecida no resultado. Porém, a diminuição do ativo intangível deve ser debitada diretamente ao patrimônio líquido, versus a conta de reserva de reavaliação, até o seu limite.

O item 87 do CPC 04 trata do saldo acumulado relativo à reavaliação acumulada do ativo intangível, com as seguintes informações:

O saldo acumulado relativo à reavaliação acumulada do ativo intangível incluída no patrimônio líquido somente pode ser transferida para lucros acumulados quando for realizada. O valor total pode ser realizado com a baixa ou a alienação do ativo. Entretanto, uma parte da reavaliação pode ser realizada enquanto o ativo é usado pela entidade; nesse caso, o valor realizado será a diferença entre a amortização baseada no valor contábil do ativo e a amortização que teria sido reconhecida com

base no custo histórico do ativo. A transferência para lucros acumulados não transita pelo resultado. (CPC, 2010, p. 23).

Portanto, quando a organização utilizar o método de reavaliação (lembrando que até a presente data esse método não é permitido), a mesma deve ter atenção para que o valor do ativo intangível esteja de acordo com seu respectivo valor justo.

3.11 Vida útil

Em relação a vida útil do ativo intangível, a 3ª edição do Manual de Contabilidade Societária (GELBCKE *et al.*, 2018) expõe que é necessário que organização disponha de seus melhores esforços no momento da avaliação da vida útil do ativo.

A organização deve avaliar se a vida útil de ativo intangível é definida ou indefinida, sendo definida é necessário conhecer a duração ou volume de produção ou unidades similares que compõem essa vida útil. A organização precisa atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível nos casos em que, com base na análise de todos os fatores pertinentes, não há limite previsível para o período durante o qual ativo irá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade.

A contabilização de ativo intangível tem como base sua vida útil. Ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado, enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

Com base no CPC 04 seguem alguns dos fatores que são considerados no momento de definir a vida útil de um ativo intangível:

- (a) a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe de administração;
- (b) os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;
- (c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- (d) a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;
- (e) medidas esperadas da concorrência ou de potenciais concorrentes;
- (f) o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros do ativo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;
- (g) o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou similares para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e
- (h) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade. (CPC 04, 2010, p. 24).

Quando se usa a expressão “indefinida” não significa dizer “infinita”. A vida útil de ativo intangível considera apenas a manutenção futura que o mesmo exigirá para manter-se no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil, capacidade e a intenção da organização para atingir esse nível.

Levando em conta as rápidas evoluções e alterações tecnológicas que viemos passando nos últimos tempos, softwares e muitos outros ativos intangíveis estão passíveis à obsolescência tecnológica. Sendo assim, é provável que a vida útil desses ativos seja reduzida.

A vida útil de ativo intangível pode ser longa e em alguns casos até indefinida. Por esse motivo é necessária à prudência no momento da estimativa de sua vida útil, porém isso não justifica definir um prazo tão curto a ponto de ser irreal.

A vida útil de ativo intangível decorrente de direitos contratuais ou outros direitos legais

não deve ultrapassar a vigência desses direitos. Caso esses direitos sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível deve incluir somente o prazo de renovação, se houverem evidências que sustentem a renovação pela entidade sem custo significativo.

No momento da definição da vida útil de ativo intangível podem existir dois fatores: econômicos e legais. Os fatores econômicos estão ligados ao período durante o qual a organização obterá benefícios econômicos futuros, enquanto os fatores legais são capazes de restringir o período durante o qual a organização controla o acesso à esses benefícios. Assim sendo, a vida útil a ser considerada é a que contém o menor dos períodos determinados por esses fatores.

Como mencionado anteriormente, existem alguns fatores que indicam que a organização está apta a renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais sem custo relevante, de acordo com o CPC 04:

- (a) existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;
- (b) existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e
- (c) o custo de renovação para a entidade não é significativo se comparado aos benefícios econômicos futuros que se espera fluam para a entidade a partir dessa renovação. (CPC 04, 2010, p.25).

Nos casos em que o valor do custo seja significativo em relação aos benefícios econômicos futuros esperados, o custo de “renovação” deve caracterizar, em essência, o custo de aquisição de um novo ativo intangível na data da renovação.

3.12 Ativo intangível com vida útil definida

2.11.1 Período e método de amortização

É necessário que o valor amortizável do ativo intangível com vida útil definida seja apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada desde o momento em que o ativo estiver disponível para uso.

A amortização precisa ser findada na data em que o ativo é classificado como mantido para venda, incluído em um grupo de ativos classificados como mantidos para venda ou na data em que ele é baixado, a situação que ocorrer primeiro. O método de amortização aplicado pela organização deve refletir o padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros, caso não seja possível determinar esse padrão com segurança a organização deve aplicar o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser admitida no resultado, exceto que outra norma ou pronunciamento contábil aceite ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.

Durante a vida útil do ativo intangível podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriação de forma sistemática o valor amortizável. Dentre esses métodos estão o método linear, conhecido também como método linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas.

Na maioria dos casos a amortização deve ser reconhecida no resultado. Porém, em algumas situações os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são integrados na produção de outros ativos. Nessas situações, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil, um exemplo disso são os ativos intangíveis utilizados no processo produtivo e fazem parte do valor contábil dos estoques.

Segundo Gelbcke *et al.* (2018, p.279) nos traz:

Os ativos intangíveis com vida útil definida, embora sejam objetos de amortização periódica em resultado para reconhecimento de sua realização contábil, estão sujeitos, como todo e qualquer ativo, à avaliação do seu valor de recuperação. Não há, conceitualmente, como se manter um ativo registrado por um valor que exceda sua substância econômica.

Sendo assim, torna-se indispensável o controle da organização em relação à amortização desses ativos, que embora tenham sua vida útil definida podem sofrer avaliação do seu valor de recuperação.

2.11.2 Valor residual

Presume-se que o valor residual de ativo intangível com vida útil é zero, exceto algumas situações, em que:

- (d) haja compromisso de terceiros para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou
- (e) exista mercado ativo para ele e;
- (f) o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e
- (g) seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo. (CPC 04, 2010, p. 26).

O valor amortizável de um ativo intangível com vida útil definida é estabelecido após o abatimento de seu valor residual. Quando o valor residual diferir de zero espera-se que a organização aliene esse bem antes do final de sua vida econômica.

A previsão do valor residual utiliza como base o valor recuperável pela alienação do ativo, aplicando os preços em vigor na data da estimativa para a venda de ativo semelhante que tenha alcançado o final de sua vida útil e operado de forma semelhante àquelas em que o ativo será utilizado. É necessário que haja revisão do valor residual ao final de cada exercício. Toda alteração realizada em relação ao valor residual deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil, conforme as normas e vigência que tratam sobre as Práticas Contábeis, Correção de Erros e Mudanças nas Estimativas Contábeis.

O valor residual de ativo intangível pode ser aumentado. Enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao valor contábil do ativo a despesa de amortização será zero.

2.11.3 Revisão do período e do método de amortização

A revisão do período e método de amortização deve ocorrer pelo menos no final de cada exercício. O prazo de amortização precisa ser devidamente alterado nos casos em que a vida útil prevista do ativo tenha sido diferente das estimativas anteriores. Quando houver alteração no padrão de consumo previsto, o método de amortização precisa ser alterado, espelhando essa mudança. Essas modificações devem ser registradas como mudanças nas estimativas contábeis, conforme as normas em vigência que tratam sobre as Práticas Contábeis, Correção de Erros e Mudanças nas Estimativas Contábeis.

3.13 Ativo intangível com vida útil indefinida

Conforme o CPC 04, ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado, e mais:

de Ativos, a entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida comparando o seu valor recuperável com o seu valor contábil:

- (a) anualmente ; e
- (b) sempre que existam indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor. (CPC, 2010, p. 26).

Posto isso, ativo intangível com vida útil indefinida é todo aquele no qual não há limite que possa ser presumido para o período que se espera o mesmo gere benefícios econômicos futuros para a organização.

2.12.1 Revisão da vida útil

A vida útil de ativo intangível que não é amortizado deve ser conferida periodicamente, a fim de verificar se determinadas circunstâncias e eventos seguem consubstanciando a avaliação de vida útil indefinida. Do contrário, a alteração na avaliação de vida útil de indefinida para definida precisa ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 (apud CPC 04, 2010, p.28)- que trata da Redução ao Valor Recuperável de Ativos:

A revisão da vida útil de ativo intangível de indefinida para definida é um indicador de que o ativo pode já não ter valor. Assim, a entidade deve testar a perda de valor do ativo em relação ao seu valor recuperável, de acordo com o referido Pronunciamento, reconhecendo a eventual desvalorização como perda.

Diante disso, a organização deve avaliar regularmente se a vida útil de seus ativos intangíveis está classificada adequadamente.

3.14 Baixa e alienação

Os ativos intangíveis devem ser baixados nos casos de sua alienação ou quando não se espera mais obter benefícios econômicos futuros com sua utilização ou alienação.

3.15 Divulgação

Em relação as divulgações Rios e Marion (2020) destacam que há uma série de divulgações que devem ser apresentadas pelas organizações em relação ao ativo intangível. Conforme CPC 04 seguem as mais relevantes:

- (a) com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizados;
- (b) os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- (c) o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período;
- (d) a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;
- (e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:
 - (i) adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios;
 - (ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda, nos moldes do Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada e Outras Baixas;
 - (iii) aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações nos

- termos dos itens 75, 85 e 86 e perda por desvalorização de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
- (iv) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
 - (v) reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
 - (vi) qualquer amortização reconhecida no período;
 - (vii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade; e
 - (viii) outras alterações no valor contábil durante o período.

É necessário divulgar também as informações relacionadas aos ativos intangíveis que perderam o seu valor por aplicação do teste de recuperabilidade de ativos. Desse modo, a organização deve divulgar também:

- (a) em relação a ativos intangíveis avaliados como tendo vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentam essa avaliação. Ao apresentar essas razões, a entidade deve descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida do ativo;
- (b) uma descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual relevante para as demonstrações contábeis da entidade;
- (c) em relação a ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais e inicialmente reconhecidos ao valor justo:
 - (i) o valor justo inicialmente reconhecido dos ativos;
 - (ii) o seu valor contábil; e
 - (iii) se são mensurados, após o reconhecimento, pelo método de custo ou de reavaliação;
- (d) a existência e os valores contábeis de ativos intangíveis cuja titularidade é restrita e os valores contábeis de ativos intangíveis oferecidos como garantia de obrigações; e
- (e) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis. (CPC 04, 2010, p. 31).

Diante disso, a organização deve estar atenta as divulgações e obrigações expostas no CPC 04 afim do cumprimento das normas contábeis estabelecidas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme apresentado ao longo do artigo os ativos intangíveis vem ganhando um espaço extremamente importante no cotidiano da sociedade e das organizações. Com os rápidos avanços tecnológicos estão surgindo novos modelos de negócio, formas de consumo de recursos e formas de relacionamento dentro das organizações. Dessa forma, os ativos intangíveis estão cada vez mais presentes no cotidiano empresarial.

Por esse motivo se torna tão relevante às organizações se interarem e se preparem para realizarem o reconhecimento dos bens de natureza intangível.

No Brasil, um fato que marcou a contabilidade foi o processo a convergência às normas internacionais de contabilidade, instituída pela Lei 11.638/2007 que trouxe consigo novos padrões a serem adotados pelas organizações. Dentre essas novas medidas está a divulgação de ativos intangíveis, obrigatória para as companhias de capital aberto.

O registro dos ativos intangíveis no Balanço Patrimonial das organizações iniciou-se a partir da Lei 11.638/2007, tornando essencial a incorporação do grupo Intangível no Ativo

Não Circulante. Logo após, o Pronunciamento Técnico CPC 04 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), baseado na International Accounting Standard (IAS) 38, instituindo princípios de contabilização para o reconhecimento e a mensuração dos ativos intangíveis, estabelecendo a publicação de informações específicas sobre esses ativos em notas explicativas às demonstrações contábeis das organizações.

Ao analisarmos os aspectos tributários das organizações, conforme disposto nos Arts. 41 e 42 da Lei 12.973/2014 a amortização dos direitos classificados no ativo intangível pode ser considerada como dedutível na determinação do lucro real, desde que esteja ligada inerentemente com a produção ou a comercialização dos bens e serviços da organização. Poderão ser deduzidos também, para fins de apuração do lucro real, os gastos decorrentes com o desenvolvimento de inovação tecnológica, quando lançados no ativo não circulante intangível, no período de apuração em que forem incorridos e observando o disposto nos Arts. 22 a 24 da referida Lei (Lei 12.973/2014).

As organizações que optarem pela utilização do benefício abordado anteriormente deverão adicionar ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o valor da realização do ativo intangível, inclusive por alienação, amortização ou baixa.

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB 1700/2017) trata do diferimento da tributação do lucro nos casos do Ativo Intangível, em que a organização concessionária reconhece como receita o seu direito de exploração recebido do poder concedente. O resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser adicionado no lucro real e no resultado ajustado conforme ocorrer a realização do respectivo ativo intangível, inclusive por meio de amortização, baixa ou alienação. As informações contidas nos parágrafos 1º e 2º dessa instrução abordam que o tratamento dos valores apurados também deverão ser observados pela organização ao apurar a parte A do e-Lacs e do e-Lalur.

Dessa maneira, o profissional contábil deve estar atento as normas contábeis, pronunciamentos e demais instruções relacionadas ao ativo intangível, afim de cumprir com confiabilidade, eficiência e transparência as informações necessárias para o êxito e bom desempenho da organização.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; [...]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 07/09/2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 04**. 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>. Acesso em: 07/09/2020.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE TÉCNICAS-GERAIS (NBC TG). **NBC TG 04 (R4)**: ativo intangível. 2010. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG04\(R4\).doc](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG04(R4).doc). Acesso em: 21/09/2020

CORBARI, Ely Célia; MATTOS, Marinei Abreu; FREITAG, Viviane da Costa. **Contabilidade societária**. Curitiba: InterSaberes, 2012.

GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* **Manual da contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

KPMG: CUTITING THROUGH COMPLEXITY. **Aspectos contábeis e tributários relacionados à Lei n 12.973/14**. 2014. Disponível em:
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/Aspectos-contabeis-tributarios-relacionados-a-Lei-12973-14.pdf>. Acesso em: 07/11/2020.

RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa RFB N° 1700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei n° 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=original&idAto=81268>. Acesso em: 07/11/2020.

RIOS, Ricardo Pereira; MARION, José Carlos. **Contabilidade avançada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Me. Sérgio Albino Vitória Weber, pelo apoio, atenção, paciência e contribuição ao longo da construção deste trabalho.

Aos meus familiares, em especial à minha mãe e meu irmão, por todo amor, carinho, incentivo, paciência e força durante esse período. E ao meu pai, que não está mais entre nós, mas sempre presente em meu coração.

À Universidade La Salle especialmente aos professores: Alexsandro Lopes, Eduardo Bugallo de Araújo, Juliano Lautert, Marcelo Knopf de Oliveira, Marino da Silva Siqueira e Patrícia Coelho Motta de Souza. Além destes, outros professores que contribuíram muito em minha formação e não posso esquecer-me de mencioná-los: Judite Sanson, Mário de Lima e Moisés Waismann, deixo lhes toda minha gratidão e reconhecimento por tudo que aprendi com vocês ao longo de minha trajetória. Muito obrigada!