



**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA**  
**CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ATIVO INTANGÍVEL**

**LUCIANA SANTOS RODRIGUES**

**RA: 20716350**

**PROFESSOR ORIENTADOR**

**João Alberto de Arruda.**

**Brasília - DF**

**2010**

**LUCIANA SANTOS RODRIGUES**

## **ATIVO INTANGÍVEL**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado a direção do curso de graduação do Centro Universitário de Brasília como requisito para conclusão do curso de Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Ms. João Alberto de Arruda.

**BRASÍLIA - DF**

**2010**

**LUCIANA SANTOS RODRIGUES**

## **ATIVO INTANGÍVEL**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado a direção do curso de graduação do Centro Universitário de Brasília como requisito para conclusão do curso de Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Ms. João Alberto de Arruda.

### **BANCA EXAMINADORA**

---

Professor João Alberto de Arruda  
Orientador

---

Professor

---

Professor

**BRASÍLIA - DF**

**2010**

## **AGRADECIMENTOS E DEDICATÓRIA**

A minha família, que representa minha base educacional e moral. Ao Orientador Professor Ms. João Alberto de Arruda pelo acompanhamento profissional e dedicação competente. Aos Professores do Curso de Ciências Contábeis pela transferência de conhecimento e pela amizade que se formou durante esses anos.

*"Podemos escolher recuar em direção à segurança ou avançar em direção ao crescimento. A opção pelo crescimento tem que ser feita repetidas vezes. E o medo tem que ser superado a cada momento." (Abraham Maslow)*

## RESUMO

O objetivo geral deste artigo é descrever como a legislação brasileira alterou as regras aplicáveis ao ativo intangível, em relação à mensuração, reconhecimento, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. O ativo intangível é um grupo de ativos não monetários identificáveis e sem substância física e passou a existir depois do desmembramento do ativo imobilizado. A legislação tornou obrigatória a contabilização e divulgação dos ativos intangíveis como parte integrante do ativo não circulante do Balanço Patrimonial de todas as empresas de modo geral. O termo intangível não é recente, visto que tem sido estudado há anos por profissionais da área contábil, mas problema é que dada a sua complexidade, será que as duas maiores empresas brasileiras cumprem com o proposto na alteração da legislação, quanto à obrigatoriedade da contabilização e publicação do ativo intangível? Atualmente é considerado um dos bens mais importantes e complexos. Sua importância é dada a capacidade de proporcionar benefícios econômicos futuros e o controle desses benefícios por parte da entidade, além de ser identificável e definido como bem ativo independente de ser um bem imaterial. Complexo por causa da dificuldade que as entidades têm de identificar os recursos que encaixam na classificação de ativos intangíveis, mensuração e principalmente determinar a estimativa de vida útil. Logo, este artigo traz como objetivos específicos: descrever os principais tópicos relativos aos ativos intangíveis, como: características, tipos, definição, classificação, mensuração e reconhecimento; levantar as mudanças mais relevantes ocorridas em relação ao ativo intangível; apresentar como resultado da pesquisa as Demonstrações Contábeis referente às duas maiores empresas brasileiras em vendas que de acordo com a pesquisa feita pela revista Exame no ano de 2009 são respectivamente Petrobrás e Vale, a fim de avaliar como essas empresas respondem corretamente as leis vigentes do ativo intangível e identificar os efeitos da alteração da legislação brasileira em relação ao ativo intangível. Aonde se chegou à conclusão de que as Demonstrações de ambas as empresas foram elaboradas conforme a nova redação da legislação brasileira relacionado ao ativo intangível. O artigo foi escrito obedecendo a Associação Brasileira de Normas Técnicas para elaboração de trabalhos técnicos. E elaborado por meio de pesquisas bibliográficas composta por: livros, legislação, artigos e complementada por pesquisa eletrônica.

Palavras Chaves: Ativo Intangível; Vida Útil; Reconhecimento; Mensuração; Petrobrás; Vale.

## SUMÁRIO

LISTA DE SIGLAS E ABREVIACÕES.....	8
1. INTRODUÇÃO.....	9
2. ATIVOS INTANGÍVEIS E A GLOBALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE.....	10
3. NORMAS BRASILEIRAS X NORMAS INTERNACIONAIS.....	11
4. ATIVO INTANGÍVEL.....	19
4.1. Recursos Intangíveis Classificados como Ativo.....	20
4.2. Recursos Intangíveis que não Atende a Definição de Ativo.....	21
4.2.1. Divisão do ativo intangível em classes.....	21
4.3. Ativos Intangíveis com Substâncias Físicas.....	22
5. CARACTERÍSTICAS DO ATIVO INTANGÍVEL.....	23
5.1. Identificação.....	23
5.2. Controle.....	24
5.3. Benefícios Econômicos Futuros.....	25
6. CRITÉRIO DE RECONHECIMENTO DO ATIVO INTANGÍVEL.....	25
6.1. Ativos Intangíveis Provenientes de Pesquisa.....	26
6.2. Ativos Intangíveis Resultantes de Desenvolvimento.....	27
6.3. Ativo Intangível Gerado Internamente.....	28
6.3.1. Custo de ativo intangível gerado internamente.....	29
6.3.2. Ágio derivada da expectativa de rentabilidade gerado internamente – Goodwill.....	30
7. MENSURAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL.....	31
8. VIDA ÚTIL DO ATIVO INTANGÍVEL.....	31
8.1. Método de Amortização.....	33
8.2. Ativo Intangível com Vida Útil Definida.....	33
8.2.1. Valor residual de ativo intangível com vida útil definida.....	34
8.2.2. Período e método de amortização de ativo intangível com vida útil definida.....	35
8.3. Ativo Intangível com Vida Útil Indefinida.....	36
8.3.1. Valor Recuperável do Ativo Intangível com Vida Útil Indefinida.....	36
8.4. Perda por Impairment.....	37
9. AQUISIÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS.....	37
9.1. Aquisição Separada.....	38
9.1.1. Mensuração de ativo adquirido separadamente.....	38
9.2. Aquisição em uma Combinação de Negócios.....	39

9.2.1. Mensuração do valor justo do ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios.....	39
9.3. Aquisição por Meio de Subvenção ou Assistência Governamental.....	40
9.4. Aquisição por Meio de Permuta de Ativos.....	40
9.4.1. Mensuração do custo de ativo adquirido por meio de uma permuta de ativos.....	41
10. BAIXA E ALIENAÇÃO.....	41
11. DIVULGAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL.....	42
11.1. Divulgação não Obrigatória de Informações.....	44
12. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA.....	45
12.1. Divulgação de Demonstrações do Ativo Intangível.....	46
12.1.1. Petrobrás.....	46
12.1.2. Vale.....	49
13. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	52
REFERÊNCIAS.....	54



## LISTA DE SIGLAS E ABREVIACÃO

**CFC** – Conselho Federal de Contabilidade

**CPC** – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

**CVM** – Comissão de Valores Imobiliários

**Goodwill** – No português é traduzido como Bom será. Na contabilidade significa ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura ou Fundo de comercio Adquirido

**IASB** – Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade

**IAS** – Normas Internacionais de Contabilidade

**IBRACON** – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

**IFRS** – Normas Internacionais de Informações Financeiras

**Impairment** – No português é traduzido como Imparidade. Na contabilidade significa Perda de Valor Econômico

**IOSCO** – Organização Internacional de Comissões de Valores Imobiliário

## 1. INTRODUÇÃO

O ativo intangível é um subgrupo do ativo não circulante do Balanço Patrimonial. São caracterizados como bens imateriais, ou seja, não possuem existência física de corpo ou matéria. E como todo bem Ativo esses recursos podem gerar benefícios econômicos futuros para a entidade, que por sua vez controla os benefícios gerados por esses recursos.

O grupo do ativo intangível passou a existir depois do desmembramento do ativo imobilizado, ganhou reconhecimento a partir das mudanças na elaboração e divulgação das Demonstrações Contábeis trazidas pela lei nº. 11.638 de 28 de dezembro de 2007. A partir de 01.01.2008 o ativo imobilizado passou a contar apenas com bens corpóreos de uso permanente e os bens não corpóreos passaram a ser registrados no ativo intangível. Ressalte-se que para as companhias abertas, a existência desse subgrupo “intangível” já se encontrava regulada desde 2005 pela Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários – CVM nº. 488/05.

A finalidade da legislação foi o de tornar as práticas contábeis brasileiras o mais compatível possível com as práticas contábeis internacionais considerando a importância e a necessidade de tornar as demonstrações mais transparentes e seguras para os usuários internos e externos. Além de facilitar a comparação das demonstrações entre as entidades.

Sendo assim, o objetivo geral deste artigo é descrever como a legislação brasileira alterou as regras aplicáveis ao ativo intangível, em relação à mensuração, reconhecimento, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. E os objetivos específicos são respectivamente:

- Descrever os principais tópicos relativos aos ativos intangíveis, como: características, tipos, definição, classificação, mensuração e reconhecimento;
- Levantar as mudanças mais relevantes ocorridas em relação ao ativo intangível;

- Apresentar como resultado da pesquisa as Demonstrações Contábeis referente às duas maiores empresas brasileiras em vendas respectivamente, Petrobrás e Vale;
- Identificar os efeitos da alteração da legislação brasileira em relação ao ativo intangível.

Depois de a legislação tornar obrigatória a contabilização e divulgação dos ativos intangíveis. O problema é que dada a importância e complexidade será que as maiores empresas brasileiras cumprem com o proposto na alteração da legislação, quanto à obrigatoriedade da contabilização e publicação do ativo intangível? De acordo com a pesquisa feita pela revista Exame, as empresas Petrobrás e Vale são as duas maiores empresas de venda no ano de 2009. Portanto foi apresentado como resultado da pesquisa as Demonstrações Contábeis referentes as duas empresas a fim de avaliar como essas empresas respondem corretamente as leis vigentes do ativo intangível.

O artigo foi escrito obedecendo a Associação Brasileira de Normas Técnicas para elaboração de trabalhos técnicos. E elaborado por meio de pesquisas bibliográficas composta por: livros, legislação, artigos e complementada por pesquisa eletrônica.

## **2. ATIVOS INTANGÍVEIS E A GLOBALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE**

Os profissionais têm dificuldade de definir, mensurar e estimar a duração dos ativos intangíveis. Principalmente nas empresas onde a tecnologia, marca, informação e capital intelectual às vezes são os maiores valores do patrimônio das empresas. Por isso os recursos intangíveis atualmente são focos de investigação de estudiosos e organizações normatizadoras da contabilidade em todo o mundo. (MONSTEIRO e COELHO, 2001)

O estudo do ativo intangível é de extrema importância para os profissionais e organizações da área contábil e para as empresas. Devido a sua relevância na composição do patrimônio líquido das empresas, já que seu valor chega a ser bem mais alto que alguns bens corpóreos. Como consequência o valor econômico de algumas empresas mostra-se maior que o valor contábil. A grande complexidade está em como avaliar e mensurar esses ativos. O que existe é apenas a expectativa e espera das empresas pelo ganho de benefícios.

O valor de mercado é o valor estimado de um serviço, produto ou ação baseado no mercado de transações, ou seja, o valor real do bem mais o lucro. O valor contábil é apenas o valor real do produto contabilizado no Balanço Patrimonial da empresa. Pode-se dizer então que o valor contábil é bem menor que o valor de mercado.

Segundo Ludícibus (1997, apud Schmidt e Santos, 2009 p. 2), os ativos intangíveis ganharam corpo, superando inclusive o valor dos ativos intangíveis na composição do patrimônio das entidades, principalmente nas empresas de alta tecnologia. Mas os critérios de mensuração não refletem bem o valor dos ativos intangíveis. Por isso a necessidade de estudos e pesquisas nesse campo.

Sempre que ocorre uma mudança significativa no mercado, pelo avanço ou inovação da tecnologia surge com ela a necessidade de atualização do estudo dos fatos novos por parte dos profissionais que trabalham na área financeira, para que o conhecimento não fique defasado.

### **3. NORMAIS BRASILEIRAS X NORMAS INTERNACIONAIS**

A contabilidade tem sido bastante discutida nos últimos anos, especialmente em razão de uma mesma transação poder ser registrada de forma diferente, dependendo do país de origem, ocasionando impactos diferentes nas contas de resultado. Essa diferença dificulta a análise e a comparação das demonstrações das

sociedades entre diversos países. E os usuários têm a expectativa de que as informações contábeis sejam transparentes, confiáveis, objetivas, relevantes e comparáveis a nível internacional com outras sociedades. (DELOITTE, 2009)

Com o crescimento do mercado internacional, a interação do mercado nacional com o mercado de outros países se intensificou. Consequentemente aumentou o número de investidores estrangeiros no grupo dos usuários das demonstrações contábeis das entidades brasileiras. Tornou-se difícil a comparação das demonstrações contábeis das empresas brasileiras com as internacionais.

No sentido de harmonizar as práticas contábeis internacionais, a IOSCO – Organização Internacional de Comissões de Valores Imobiliários recomendou que os órgãos reguladores de mercado de capitais em cada país autorizassem as sociedades multinacionais a apresentar as suas demonstrações financeiras segundo as regras emitidas pelas IFRS - Normas Internacionais de Informações Financeiras. (DELOITTE, 2009)

A fim de sanar as diferenças das transações nas demonstrações das companhias brasileiras em relação às companhias internacionais. E para as entidades brasileiras ingressarem no novo mercado. Houve a necessidade de preparar as demonstrações contábeis de acordo com as IFRS - Normas Internacionais de Informações Financeiras. Portanto o Brasil acabou adotando parte do padrão internacional de contabilidade.

Nas normas de contabilidade brasileira, os ativos intangíveis eram classificados dentro do ativo imobilizado. A regra contábil brasileira não exigia que a sociedade divulgasse as mutações ocorridas durante o exercício numa conta específica de ativos intangíveis. Normalmente eram divulgados somente os saldos no final do exercício das principais classes desses ativos, com os demais bens do ativo imobilizado, junto com o custo e a amortização acumulada. (DELOITTE, 2009)

Havia uma grande diferença nas Normas Brasileiras e as Normas Internacionais em relação à contabilização do ativo intangível. Nas Normas

Brasileiras os ativos intangíveis eram contabilizados na conta do ativo imobilizado, ou seja, todos os bens utilizados na manutenção das atividades da entidade se encontravam no imobilizado. Já nas Normas Internacionais os ativos intangíveis são contabilizados em conta específica, ou seja, apenas os bens imateriais utilizados na manutenção da entidade.

De acordo com a IFRS - Normas Internacionais de Informações Financeiras, os ativos imobilizados são somente os ativos tangíveis utilizados pela sociedade na produção de bens e serviços ou para propósitos administrativos. Esses bens tangíveis que a sociedade tem a expectativa de utilizá-los durante mais de um exercício. Já os recursos intangíveis as normas internacionais de contabilidade exigem que a sociedade divulgue todas as movimentações ocorridas em conta específica do ativo intangível. (DELOITTE, 2009)

Não se pode esquecer que para as companhias abertas o subgrupo intangível já se encontrava regulada desde 2005 pela Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários – CVM nº. 488 de 03 de outubro 2005, que entrou em vigor para as demonstrações contábeis anuais encerradas a partir de 31 de dezembro de 2005. A Deliberação da CVM nº. 488/05 tornou obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento sobre as Demonstrações Contábeis emitido pelo pronunciamento IBRACON nº. 27 - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. A partir daí ficou obrigatório a contabilização dos ativos intangíveis pelas entidades brasileiras de capital aberto, como define o item 55 da Deliberação nº. 488/05:

*O grupo de "não circulante" deverá ser desdobrado em ativo realizável a longo prazo, investimentos, ativo imobilizado, ativo intangível e ativo diferido.*

Depois da IOSCO - Organização Internacional de Comissões de Valores Mobiliários - recomendar a adoção das IRFS. As normas internacionais passaram a ser adotadas por diversos países. E no Brasil a adoção começou em 2005 por parte das sociedades de capital aberto.

O objetivo da CVM - Comissão de Valores Mobiliários - era determinar a base de apresentação das demonstrações contábeis de uso geral. A fim de garantir a comparação tanto com as próprias demonstrações contábeis de períodos anteriores quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades. Considerando a importância e a necessidade de que as práticas contábeis brasileiras sejam convergentes com as práticas contábeis internacionais. Em função do aumento da transparência e da segurança nas nossas informações contábeis, abaixar o custo, possibilitar o acesso das empresas nacionais às fontes de financiamento externas. (DELIBERAÇÃO CVM Nº. 488/05)

A finalidade da CVM - Comissão de Valores Mobiliários - em apresentar as demonstrações contábeis utilizando como base as normas internacionais era de possibilitar as entidades brasileiras a terem suas demonstrações organizadas em um padrão em que poderiam compará-las durante mais de um exercício e comparar com as demonstrações de outras entidades tanto brasileiras quanto estrangeiras. Onde os usuários estrangeiros interessados em investir numa entidade brasileira, poderiam ter informações confiáveis quanto às suas demonstrações contábeis.

Em 2005 a convergência das normas já estava decretada com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº. 1.055/05. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC - é um órgão privado que emite pronunciamentos contábeis de acordo com as normas do IASB - Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade. E segundo Resolução CFC nº. 1.055/05 tem como objetivo:

*Art. 3º - O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.*

Em 2005, além das entidades brasileiras de capital aberto adotarem parte das normas internacionais, a convergência das normas brasileiras já estava prevista com a criação do CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis cujo principal objetivo é criar regras contábeis baseadas nas normas internacionais que devem ser seguidas por todas as empresas de modo geral.

De acordo com Schmidt e Santos (2009), antes da lei nº. 11.638/07, diferentemente das normas internacionais, nas normas brasileiras não existia item que tratasse especificamente dos ativos intangíveis. Também como não existia previsão legal da criação de um grupo que identificasse separadamente esses ativos no Balanço Patrimonial. Tendo em vista a convergência para as normas internacionais as empresas foram obrigadas a apresentar os ativos intangíveis em grupo específico no balanço patrimonial. De acordo com a Lei das Sociedades por Ações nº. 6.404/76, alterada pela lei nº. 11.638/07 houve o desmembramento do ativo imobilizado e o ativo intangível foi incluso no do ativo permanente. Como se pode observar nos incisos IV e VI do artigo 179 da Lei nº. 6.404/76.

*IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;*

*VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.*

De tal modo que o ativo imobilizado tornou-se um conjunto de bens e direitos destinados à manutenção das atividades da empresa, apresentados na forma tangível. Os ativos intangíveis ficaram compostos por bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia e que geram benefícios em favor da entidade.

Já em 27 de maio de 2009 foi editada a Lei nº. 11.941, que alterou a redação da Lei nº. 11.638/07, referente ao ativo permanente e dividiu o ativo em circulante e não circulante. E conseqüentemente o ativo intangível que fazia parte do subgrupo



do ativo permanente passou a ser um subgrupo do ativo não circulante, como mostra a nova redação do artigo 178 da lei nº. 6404/76:

*Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.*

*§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:*

*I – ativo circulante; e*

*II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.*

Com o objetivo de facilitar a análise financeira da demonstração das entidades, essas foram obrigadas a seguir um padrão onde as contas do ativo seriam contabilizadas em ordem decrescente agrupada de acordo com o grau de liquidez das contas. Assim a conta do ativo intangível passou a ser o último subgrupo do ativo não circulante, por ser representados por ativos difíceis de serem transformados em dinheiro.

A mudança alterou a definição do imobilizado, especialmente, em relação à propriedade, ao determinar que sejam ativados os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens excluindo os ativos intangíveis da sua classificação, e criou um grupo próprio para essas contas. Essa figura de ativos corpóreos e não corpóreos precisa ser entendida de maneira não só física, mas também pela sua essência, seu vínculo, sua natureza. (MARTINS, GELBCKE e IUDÍCIBUS, 2008)

Com a alteração da composição das contas do ativo imobilizado e do ativo intangível. A definição das contas desses dois grupos também foi alterada. Portanto para fins de contabilização a entidade deve observar a relevância e natureza dos itens para separá-los em ativo imobilizado e ativo intangível.

Para melhor entendimento, podem-se visualizar abaixo as alterações ocorridas durante os anos de 1967, 2007 e 2009 em relação ao ativo intangível:

**Quadro 1**  
**BALANÇO PATRIMONIAL DE ACORDO COM A LEI Nº. 6404 DE 1976**

ATIVO	PASSIVO
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>	PASSIVO CIRCULANTE
I. ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
II. ATIVO PERMANENTE	RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS
Investimentos	
<b>Imobilizado (Intangível)</b>	PATRIMONIO LÍQUIDO
Diferido	

Fonte: Manual de Contabilidade, 2008. Adaptado pelo autor (a).

**Quadro 2**  
**BALANÇO PATRIMONIAL DE ACORDO COM A LEI Nº. 6404 DE 2007**

ATIVO	PASSIVO
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>	PASSIVO CIRCULANTE
I. ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
II. ATIVO PERMANENTE	RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS
Investimentos	
<b>1. Imobilizado</b>	
<b>2. Intangível</b>	PATRIMONIO LÍQUIDO
Diferido	

Fonte: Manual de Contabilidade, 2008. Adaptado pelo autor (a).

### Quadro 3

#### BALANÇO PATRIMONIAL DE ACORDO COM A LEI Nº. 6404 DE 2009

ATIVO	PASSIVO
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
ATIVO NÃO CIRCULANTE	PASSIVO NÃO CIRCULANTE
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO INVESTIMENTOS IMOBILIZADO	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
INTANGÍVEL	PATRIMONIO LÍQUIDO

Fonte: Manual de Contabilidade, 2008. Adaptado pelo autor (a).

A lei está ajustando determinadas disposições que impediam a adoção das normas internacionais, introduzindo algumas disposições novas já alinhadas com as regras internacionais, e determinando que todas as novas normas contábeis emitidas sejam convergentes a tais normas internacionais. (MARTINS, GELBCKE e IUDÍCIBUS, 2008)

Todos os fatos que impedem a convergência das Normas Brasileiras para os padrões Internacionais estão sendo organizadas, de forma que todas as normas emitidas pelos órgãos reguladores de contabilidade brasileira sejam baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade.

As empresas brasileiras devem observar a nova legislação referente à contabilização dos ativos intangíveis representadas pelas leis e normas básicas:

- Lei nº. 6.404/76. Essa lei é aplicável para as sociedades anônimas. Projeto modificado para ficar em linha com as normas internacionais de contabilidade.
- Pronunciamentos emitidos pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Essas normas são aplicáveis somente às companhias abertas, todas as novas regras são convergentes as IFRS - Normas Internacionais de Informações Financeiras.

- Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC - Comissão de Pronunciamentos Contábeis. Essas normas são aplicáveis para todas as entidades de uma forma geral.
- IFRS - Normas Internacionais de Informações Financeiras. Emitidas pelo IASB - Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade, criado em 2001 tem o objetivo de formular as normas contábeis internacionais que pudessem ser universalmente aceito e é a base para os Pronunciamentos Técnicos do CPC. Essa norma é aplicável para todas as entidades na contabilização dos ativos intangíveis.

#### **4. ATIVO INTANGÍVEL**

Schmidt e Santos (2009, p. 4), descrevem o termo tangível como “tangere” do latim ou do grego “tango” que significa tocar, portanto um bem intangível é aquele que não pode ser tocado ou que não tenha existência física. Na contabilidade, o ativo intangível representa um elemento sem substância física, mas com valor econômico. E definem ativo intangível como recursos incorpóreos controlados pela entidade capazes de produzir benefícios futuros.

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis em seu Pronunciamento Técnico do CPC nº. 04 de 2008 os ativos intangíveis são ativos não monetários identificáveis e sem substância física.

Na contabilidade são conhecidos como bens incorpóreos, os quais são identificáveis, controlados pelas entidades, geram benefícios econômicos futuros e possuem valor econômico. Baseando-se nesse conceito os intangíveis são classificados como ativo.

#### **4.1 Recursos Intangíveis Classificados como Ativo**

Item 8 do CPC nº. 04 (2008, apud Schmidt e Santos, 2009) ativo é um recurso controlado por uma entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade.

Os autores Schmidt e Santos concordam com o que o CPC nº. 04 trás em sua redação em relação à definição de um bem ativo.

Hendriksen e Breda (1999, apud Schmidt e Santos, 2009 p. 2), relatam que os ativos devem ser definidos como potenciais fluxos de serviços ou como direitos a benefícios futuros sob o controle da organização.

Kohler (apud Schmidt e Santos, 2009 p. 4), diz que: “ativos de capital que não têm existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que, anteriormente, sua posse confere ao proprietário.” Esta é uma das definições do ativo intangível mais aceita entre os estudiosos da contabilidade.

Os autores acima têm a mesma idéia de definição de ativo intangível a diferença está apenas na forma como relatam, mas todos descrevem as características mais importantes desses ativos, ou seja, que são bens ou direitos controlados pela entidade e proporcionam benefícios econômicos futuros. Mas a definição do autor Kohler é a mais aceita por ser a idéia mais completa de ativo.

Hendriksen e Breda (1999, apud Schmidt e Santos, 2009 p. 2), os ativos intangíveis são classificados como não circulante, porque os contadores procuraram limitar a sua definição com o objetivo de diferenciá-los de outros ativos que não possuem tangibilidade, mas são classificados como se fossem tangíveis como é o exemplo das despesas antecipadas, duplicatas a receber, aplicações financeiras e outros.

Os ativos não circulantes são os que possuem menor grau de liquidez e, os ativos intangíveis são aqueles que não são fáceis de serem transformados em

dinheiro, devido à incerteza do período onde a empresa receberá os benefícios correspondentes a esses ativos, por isso são classificados como os últimos itens do ativo no Balanço Patrimonial.

Além disso, a Lei 6404/76 determina que no Art. 178, que no balanço, as contas devem ser classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia. E no ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados.

#### **4.2 Recursos Intangíveis que não Atendem a Definição de Ativo**

Como descreve o Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC nº 04/2008, a natureza dos ativos intangíveis implica, em muitos casos, não haver o que ser adicionado ao ativo nem se poder substituir parte dele. Os gastos subsequentes são efetuados, na maioria das vezes, com o objetivo de manter a expectativa de benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo intangível existente, e não atendem à definição de ativo intangível, além de não atender os critérios de reconhecimento de ativo. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04, 2008)

Os recursos gastos com a manutenção de ativos intangíveis que não entrarem na classificação ou definição de ativo devem ser reconhecidos como despesa.

##### **4.2.1 Divisão do ativo intangível em classes**

A partir do proposto pelo Pronunciamento do CPC nº 04 o ativo intangível pode ser dividido em classes. Classe de ativo intangível é um grupo de ativos com a mesma natureza e com utilização semelhante nas atividades da entidade. Segundo o mesmo Pronunciamento existem classes distintas de ativos intangíveis como, por exemplo:

- Marcas;

- Títulos de periódicos;
- Softwares;
- Licenças e franquias;
- Direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;
- Receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e
- Ativos intangíveis em desenvolvimento.

Mas nem todos os itens descritos se enquadram na definição de ativo intangível. Caso algum item abrangido pelo Pronunciamento não atenda à definição de ativo intangível, o gasto na aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como despesa quando incorrido. Se o item for adquirido em uma combinação de negócios, passa a fazer parte do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura – Goodwill, reconhecido na data da aquisição. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04, 2008)

Conforme o item 63 do CPC, gastos subseqüentes com marcas, títulos de publicações, logomarcas, listas de clientes e itens de natureza similar sempre são reconhecidos no resultado, quando incorridos, por não ser separável de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo. Dessa forma não são reconhecidos como ativos intangíveis.

Os ativos intangíveis que não podem ser separados, nem identificáveis e que a entidade não tem certeza quanto à geração de benefícios e controle. Geralmente os seus gastos são apenas para manter a expectativa de gerar benefícios ou manutenção, esse gasto não faz parte do ativo, por isso não pode ser contabilizado como se fosse.

### **4.3 Ativos Intangíveis com Substâncias Físicas**

Nos termos do CPC nº. 04 alguns ativos intangíveis pode estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco, documentação jurídica ou em um filme. Para avaliar se um ativo deve ser tratado como ativo imobilizado ou

como ativo intangível por conter elementos intangíveis e tangíveis, a entidade precisa avaliar qual dos elementos é mais significativo.

Exemplo 1: Um software de uma máquina controlada por computador que necessita desse software específico para funcionar é parte integrante do equipamento, portanto deve ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, deve ser tratado como ativo intangível. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04, 2008)

Alguns ativos intangíveis são compostos por partes ou elementos físicos. Os ativos que necessitam da sua parte física para manter seu funcionamento devem ser tratados como ativo imobilizado. Quando a parte integrante do ativo é dispensável esse ativo é classificado como intangível. De certo modo é a entidade que irá avaliar o que é relevante para suas Demonstrações Contábeis.

## **5. CARACTERÍSTICAS DO ATIVO INTANGÍVEL**

As características dos ativos intangíveis são determinadas pelo CPC nº. 04/08 como: identificação, controle e a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros, São as mesmas características dos outros ativos, a diferença é que são ativos não monetários e sem substância física.

### **5.1 Identificação**

Para ser considerado ativo intangível o item deve ser identificável. Segundo o item 11 do CPC nº. 04/08, o objetivo é diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura, mais conhecido como *Goodwill*, pelo fato de os benefícios econômicos futuros obtidos com o *Goodwill* serem gerados em conjunto com ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis.



Segundo o item 12 do CPC nº. 04/08 (aput IAS 38 - Normas Internacionais de Contabilidade, 2010), um ativo satisfaz o critério de identificação como intangível, quando:

- (a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou*
- (b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.*

Quando um ativo é identificável ou resulta de direitos autorais pode-se reconhecer a sua natureza. A identificação do ativo proporciona à entidade a capacidade de separar o ativo da entidade a fim de vender, transferir ou até trocar.

## **5.2 Controle**

A entidade deve controlar seus ativos intangíveis. Normalmente, o controle dos 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. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

A imposição legal de um direito não é a única condição para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma, conforme descreve os itens 14 e 16 do CPC nº. 04/08.

*Os recursos obtidos através do conhecimento de mercado. É controlado por limitação de um acordo comercial, se permitida, ou o dever legal dos empregados de manterem a confidencialidade.*

*Os recursos obtidos através de uma carteira de clientes ou participação de mercado. A capacidade de realizar operações com esses clientes fornece evidências de que a entidade é 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.*

O controle significa que a entidade obtém ou toma posse dos ativos intangíveis e seus respectivos benefícios econômicos futuros. Ela pode acompanhar ou dirigir seu desenvolvimento. Quando a entidade possui o controle de um ativo pode limitar o acesso de terceiros a esses benefícios. A importância do controle do ativo pela entidade esta ligada a capacidade da empresa operar o andamento das atividades relacionadas a esses recursos sem influência de terceiros. O que define se a entidade tem o controle do ativo são os direitos legais. Embora a ausência desses direitos dificulte à comprovação do controle a entidade pode provar que controla o ativo de outras formas.

### **5.3 Benefícios Econômicos Futuros**

O Pronunciamento aconselha através o item 17 do CPC nº. 04/08, a entidade, a avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo. A entidade pode utilizar seu julgamento, para avaliar o grau de certeza da obtenção dos benefícios econômicos futuros pelo uso do ativo.

Os benefícios econômicos futuros são recursos financeiros gerados pelos ativos intangíveis representados por receita de venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade.

## **6. CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO DO ATIVO INTANGÍVEL**

O ativo intangível deve ser reconhecido apenas se estiver dentro da definição de ativo. E atender os critérios de reconhecimento, ou seja, a entidade deve provar

que possui o controle dos benefícios econômicos gerados por seus ativos e mostrar que o custo pode ser mensurado com segurança.

O item 21 do CPC nº. 04/08 estabelece que o ativo seja reconhecido como um item do intangível quando a entidade demonstrar que o item satisfaça:

- A definição de ativo intangível; e
- Os critérios de reconhecimento.

O Pronunciamento Técnico CPC nº. 04 (2008, aput IAS 38, 2010) os critérios de reconhecimento do ativo intangível são:

*Um ativo intangível deve ser reconhecido somente quando:*

*(a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e*

*(b) o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.*

De acordo com o pronunciamento dentre os exemplos de custos que podem ser mensurados com segurança como, os gastos incorridos inicialmente ou posteriormente para adquirir ou gerar um ativo intangível. E os custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aos custos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso.

### **6.1 Ativos Intangíveis Provenientes de Pesquisa**

Conforme o item 56 do CPC nº. 04 (2008, aput IAS 38 2010), nenhum ativo intangível proveniente de pesquisa ou da fase de pesquisa de projeto interno deve ser reconhecido. Esses gastos devem ser reconhecidos como uma despesa quando for incorrido. Pelo fato de que durante a fase de pesquisa de um projeto interno, a entidade não está preparada para demonstrar a existência de um ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Os gastos com pesquisas deverão ser contabilizados diretamente como despesa na demonstração do resultado do exercício como expõe as normas internacionais de contabilidade.

São exemplos de atividades de pesquisa trazidos pelo CPC nº. 04/08:

- (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 pesquisa pode se caracterizar por ser um estudo mais aprofundado de um ativo através de conhecimento e de novos sistemas tecnológicos. Os ativos classificados como em fase de pesquisa são aqueles que ainda estão passando por um planejamento de pesquisa. Os ativos intangíveis derivados de pesquisa e seus respectivos custos utilizados nessa fase são reconhecidos como despesa, pelo fato da entidade não ter certeza que o ativo poderá gerar benefícios.

## **6.2 Ativos Intangíveis Resultantes de Desenvolvimento**

Um ativo intangível resultante de desenvolvimento ou em fase de desenvolvimento de projeto interno deverá ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados pelo CPC nº. 04/08:

- (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 deverá gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deverá demonstrar a existência de um 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 segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.*

São exemplos de atividades de desenvolvimento trazidos pelo CPC nº. 04/08:

*(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.*

O desenvolvimento pode ser visto como a fase resultante da pesquisa, ou seja, é a execução do resultado da pesquisa na criação do ativo intangível. Esse ativo intangível originado da fase de desenvolvimento, diferentemente dos ativos intangíveis provenientes da fase de pesquisa, podem ser mensurados desde que: estejam concluídos e possam ser usados ou vendidos, de modo que a entidade absorva os benefícios gerados e mensure com segurança os custos. Além disso, deve existir disponibilidade de recursos para o desenvolvimento do ativo intangível e conseqüentemente um mercado para os produtos do ativo e para o próprio ativo intangível.

### **6.3. Ativo Intangível Gerado Internamente**

O CPC nº. 04/08 trata das exigências gerais do reconhecimento e mensuração ativos intangíveis gerados internamente na fase de desenvolvimento ou pesquisa, isto é, derivados de pesquisa e desenvolvimento. Avaliar se um ativo intangível, gerado internamente, se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades de identificar se existe um ativo que gerará benefícios econômicos futuros esperados e se o custo pode ser determinado com segurança.

### 6.3.1 Custo de ativo intangível gerado internamente

Nos termos do Pronunciamento Técnico do CPC nº. 04/08 como estabelecido no item 24 “um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo”. O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende os critérios de reconhecimento, mensuração e os critérios de reconhecimento quando estiver na fase de desenvolvimento.

O custo de um ativo intangível na fase de desenvolvimento é a soma dos gastos incorridos a partir da data em que foram satisfeitas as condições para sua mensuração. (ERNEST & YOUNG, 2010)

De acordo com item 71 do CPC não é permitido à reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como despesa como parte do custo do ativo intangível. O custo de ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração. Exemplos de custos diretamente atribuíveis exposto pelo CPC:

- (a) gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;*
- (b) custos de benefícios a empregados 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.*

Os ativos intangíveis gerados internamente são aqueles desenvolvidos pela entidade ou aqueles em fase de pesquisa. Esses ativos intangíveis devem ser reconhecidos pelo custo inicial. Devem ser incluído todos os gastos incorridos do início até a data em que o ativo puder ser reconhecido.

### **6.3.2 Ágio derivado de expectativa de rentabilidade gerado internamente - *Goodwill***

*Goodwill* é comumente definido, de forma não perfeita, como um ativo intangível que pode ser identificado pela diferença entre valor contábil e o valor de mercado de uma empresa uma espécie de ágio. Mas, propriamente, é a diferença entre valor de mercado dos ativos e passivos e o valor de mercado da empresa. A expressão *Goodwill* é comumente traduzida para o português como Fundo de comércio, embora os significados de ambos os termos sejam diferentes. Outra expressão usada para identificar *Goodwill* é Capital intelectual. (JOSÉ CARLOS MARION, 2008)

Ao longo do estudo do *Goodwill* os estudiosos deram várias denominações, mas ele é tratado como ágio derivado da expectativa de rentabilidade gerado internamente. O *Goodwill* é um ativo que não pode ser separado da empresa pelo fato de os benefícios obtidos em conjunto com ativos identificáveis adquiridos assim alguns autores classificam o *Goodwill* como fundo de comércio adquirido.

Segundo a CVM (2007, apud Schmidt e Santos 2009), a expressão fundo de comércio adquirido refere-se ao *Goodwill* adquirido, refere-se ao ágio na aquisição de investimentos permanentes fundamentado em expectativa de lucros futuros, até então classificado no ativo permanente no subgrupo investimentos. Esse tratamento contábil está de acordo com o utilizado nas normas internacionais.

A principal característica do *Goodwill* é que ele é um ativo que não pode ser separado pelo fato de seu valor estar relacionado a outros ativos. E não existe uma definição precisa ou única para sua denominação ou identificação quanto a sua natureza e forma de mensuração.

## **7. MENSURAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL**

O CPC nº. 04 determina que todo ativo intangível seja mensurado inicialmente pelo seu custo, sendo este adquirido separadamente incluindo:

- (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.

Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser apresentado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda acumulada. A entidade deve observar o que determina o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos sobre as perdas acumuladas. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

Os ativos intangíveis são mensurados pelo custo de aquisição, ou seja, pelo valor da operação da compra ocorrida nas transações entre as empresas, menos as deduções como amortização acumuladas e perda do valor dos ativos.

## **8. VIDA ÚTIL DO ATIVO INTANGÍVEL**

Os ativos intangíveis são divididos em ativos com vida útil definida e não definida é dever da entidade avaliar a vida útil dos seus ativos, de acordo com o prazo determinado de tempo que a entidade poderá usufruir dos benefícios gerados por esses ativos. Pois, a contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil.

Existem muitos fatores relevantes para determinação da vida útil de ativo intangível, enumerado no Pronunciamento Técnico CPC nº. 04/08:



- (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.*

Podem existir tanto fatores econômicos como legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos determinam o período durante o qual a entidade receberá benefícios econômicos futuros, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil de ativo intangível resultante de direitos contratuais ou legais não deve exceder a vigência desses direitos. Caso os direitos contratuais ou legais sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses dois fatores. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

A vida útil de um ativo é o espaço de tempo em que ele será utilizado pela entidade e gerar benefícios. A entidade pode estimar a duração dos ativos de vida útil definida, quanto que os ativos com vida útil indefinida não se têm um limite de tempo previsível para que esses ativos gerem benefícios econômicos futuros. Os fatores que afetam a vida útil dos ativos devem ser observados periodicamente, como é o caso de contratos feitos por meio de direitos legais.

## **8.1 Método de Amortização**

O método de amortização utilizado deve refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com segurança, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma ou Pronunciamento contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado quanto que um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

A amortização dos ativos intangíveis deve ser feita de acordo com a utilização dos benefícios gerados, por essa razão que os ativos intangíveis com vida útil definida devem ser amortizados quando que um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado, pois este a entidade não consegue avaliar quando serão gerados os benefícios.

## **8.2 Ativo Intangível com Vida Útil Definida**

A vida útil de um ativo intangível que surja de um contrato não deverá exceder o período do contrato, mas poderá ser inferior, dependendo do prazo que a entidade espera utilizar o ativo. Se o contrato puder ser renovado, a vida útil do ativo intangível incluirá o período de renovação, desde que exista evidência de que não serão significativos os custos de renovação do contrato para a entidade. (DELOITTE)

Ativo intangível com vida útil definida, ou seja, quando o ativo tem um tempo determinado a partir da data de entrada ou data em que estiver pronto para utilização ou venda até a data de baixa ou venda. Para avaliar o período da vida útil desses ativos a entidade deve observar a duração ou o volume de produção do ativo e o período do contrato se ativos representados por direitos legais.

### 8.2.1 Valor residual de ativo intangível com vida útil definida

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 04/2008 (apud IAS 38), define que o valor residual de um ativo intangível é o valor estimado que uma entidade obtivesse com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Considera-se valor residual como o valor inicial de venda de um ativo intangível. Ou seja, o valor que a entidade teria como lucro menos as deduções caso venda o bem que estiver em condições para essa transação.

A IAS 38, Normas Internacionais de Contabilidade, exige que as entidades declarem um valor residual igual a zero para ativo intangível com vida útil definida. A não ser que exista por parte de um terceiro, um compromisso de compra do ativo intangível ao término de sua vida útil ou haja um mercado ativo como base para determinar seu valor residual. (ERNEST & YOUNG; 2010)

Caso a entidade não consiga provar que existe um mercado ativo para seu ativo intangível ou alguém interessado em comprar esse ativo, seu valor residual será avaliado como zero. O valor base do mercado ativo pode ser utilizado para estimar o valor de venda do ativo intangível.

Como descreve o Pronunciamento CPC nº. 04/08, o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, a não ser que:

- (a) haja compromisso de terceiros para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou*
- (b) exista mercado ativo para ele e:*
  - (i) o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e*
  - (ii) seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.*

### **8.2.2 Período e método de amortização de ativo intangível com vida útil definida**

A amortização de ativo intangível com vida útil definida deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda ou na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro. A amortização de ativo intangível com vida útil definida não termina quando ele deixa de ser utilizado, a não ser que esteja completamente amortizado ou classificado como mantido para venda. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

O ativo intangível está pronto para amortização depois de determinado seu valor residual e quando este estiver disponível para uso ou venda. Os métodos mais comuns de amortização é o método linear ou o método das unidades produzidas. A amortização cessa quando não há mais o que amortizar ou quando for separado para venda.

Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados e incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado. Se não for possível determinar esse padrão de consumo dos benefícios com segurança, deve ser utilizado o método linear. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

A cada fechamento de um exercício os ativos com vida útil definida devem ser reavaliados. O objetivo é descobrir se houve algum fato novo que possa ter alterado a previsão de vida útil para mais ou para menos. Caso a previsão tenha sido alterada o respectivo período de amortização também deverá ser alterado.

### **8.3 Ativo Intangível com Vida Útil Indefinida**

Como mostra o Pronunciamento CPC nº. 04, a entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade. O termo “indefinido” não significa “infinito”.

Os ativos intangíveis de vida útil indefinida são aqueles que a entidade não consegue determinar um período de tempo em que eles poderão gerar benefícios, muito menos quanto tempo irá durar.

#### **8.3.1 Valor recuperável do ativo intangível com vida útil indefinida**

Pronunciamento Técnico expõe que o ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos é exigida que uma entidade teste a recuperação de um ativo intangível com vida útil indefinida comparando o seu valor recuperável com o seu respectivo valor contábil, anualmente ou sempre que haja indício de que o ativo intangível esteja perdendo seu valor. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

O ativo de vida útil indefinida pode passar para denominação de ativo com vida útil definida, mas na maioria das vezes o fato ocorre quando o ativo não tem mais valor. Por isso à importância da entidade realizar periodicamente teste para avaliar a vida útil do ativo com a finalidade de reconhecer a devida perda.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – 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, caso haja perda a entidade deverá reconhecer a eventual desvalorização da perda.

O Pronunciamento Técnico CPC 01 é responsável por determinar quando e como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por desvalorização.

#### **8.4 Perda por *Impairment***

*Impairment* é a perda do valor econômico de um ativo intangível seja ele de vida útil definida ou indefinida. Seu valor contábil é maior que o valor econômico. (MARTINS, GELBCKE e IUDÍCIBUS, 2008)

Portanto essa perda deve ser reconhecida e o valor deve ser ajustado. Por isso à importância de a entidade sempre avaliar o valor e a vida útil de todos os seus ativos intangíveis.

Um ativo intangível que está sujeito a amortização deverá ser avaliado para fins de recuperação, uma perda por *impairment* (perda de substância econômica) será reconhecida se o valor contábil líquido de um ativo intangível não for recuperável e se seu valor contábil exceder seu valor justo. Depois que a perda com o *impairment* for reconhecida, o valor contábil ajustado do ativo intangível será sua nova base de contabilização. (MARTINS, GELBCKE e IUDÍCIBUS, 2008)

## **9. AQUISIÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS**

Os Ativos Intangíveis podem ser adquiridos de várias formas diferentes, a forma como forem adquiridos é um quesito importante para avaliação da classe do ativo intangível. As formas mais conhecidas de ativo intangível são:

- Aquisição separada
- Aquisição em uma Combinação de Negócios
- Aquisição por Meio de Subvenção ou Assistência Governamental
- Aquisição por Meio de Permuta de Ativos

## **9.1 Aquisição Separada**

O objetivo para uma entidade pagar para adquirir separadamente um ativo diz respeito à probabilidade de os benefícios econômicos futuros a serem gerados ao seu favor. Mesmo que haja incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

Na aquisição separada a entidade tem certeza de que os benefícios gerados futuramente serão gerados em seu favor mesmo sem saber quando serão gerados esses benefícios.

### **9.1.1 Mensuração de ativo adquirido separadamente**

Segundo o CPC nº. 04/08, um ativo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo. O custo de um 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.*

O custo de ativo intangível adquirido em separado pode normalmente ser mensurado com segurança, sobretudo quando o valor é pago em dinheiro ou com outros ativos monetários. 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. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

As entidades têm interesse nos ativos intangíveis adquiridos separadamente, pelo fato de serem ativos cujo custo pode ser facilmente mensurado quando a transação é feita com dinheiro ou em troca de outros ativos. A entidade não tem

dúvida de que os benefícios gerados serão controlados por ela. Os ativos intangíveis adquiridos separadamente são avaliados pelo seu custo inicial, ou seja, pelo valor de compra.

## **9.2 Aquisição em uma Combinação de Negócios**

A aquisição de um ativo intangível por meio de uma combinação de negócios ocorre quando uma entidade adquirir um negócio ou controla um negócio. Combinação de negócios compreende a aquisição de participações societárias, aquisição de negócios, fusão, incorporação, incorporação de ações, cisão e alteração de controle. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 15 de 2008)

O ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios ocorre através de transações entre duas ou mais as empresas, onde uma das empresas obtém o controle das demais. Sendo que a entidade que adquiriu o negócio deve reconhecer o ativo intangível na data da aquisição.

Um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios pode ser separável, em determinadas circunstâncias, apenas conjuntamente com os ativos tangíveis ou intangíveis relacionados. O adquirente do ativo intangível deve reconhecer na data da aquisição independentemente de o ativo ter sido reconhecido pela adquirida antes da aquisição da empresa. Isso significa que a adquirente reconhece como ativo um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida se o projeto atender à definição de ativo intangível. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

### **9.2.1 Mensuração do valor justo de ativo intangível adquirido em combinação de negócios**

Os preços de mercado cotados em mercado ativo oferecem uma estimativa confiável do valor justo de ativo intangível. O preço de mercado adequado costuma ser o preço corrente de oferta de compra. Se não existir mercado ativo para um ativo intangível, o seu valor justo será o valor que a entidade pagou por ele, na data de



aquisição. Na apuração desse valor, a entidade deve considerar o resultado de operações recentes com ativos similares. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

A mensuração do ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios será baseada no valor cotado no mercado. Caso não haja mercado para a classe de ativo será utilizado o valor justo da transação.

### **9.3 Aquisição por Meio de Subvenção ou Assistência Governamental**

Um ativo intangível adquirido por meio de subvenção ou assistência governamental é adquirido sem custo ou por seu valor nominal. Isso pode ocorrer quando um governo transfere ou destina ativos intangíveis a uma entidade como, por exemplo: direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão. Os custos incorridos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido devem ser acrescidos ao valor de registro inicial. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

A subvenção ou assistência governamental se dá quando o Governo oferece um benefício econômico a uma entidade, por essa razão que o ativo é adquirido sem custo.

### **9.4 Aquisição por Meio de Permuta de Ativos**

Através da permuta a entidade pode trocar um ou mais ativos intangíveis e assim adquirir ativos ou um grupo de ativos monetários ou não monetários. Representados por ativos cedidos e recebidos. O ativo não objeto de permuta ou ativos objeto de permuta podem ser de mesma natureza ou de naturezas diferentes. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

A entidade pode adquirir ativos intangíveis pela utilização de permuta, ou seja, por meio de um contrato bilateral onde as partes concordam em trocar um item por outro. Recomenda-se que os ativos sejam da mesma natureza.

#### **9.4.1 Mensuração do custo de ativo intangível adquirido por meio de permuta de ativos**

Caso a entidade esteja apta para mensurar com segurança tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do ativo cedido é usado para determinar o custo, a não ser que o valor justo do ativo recebido seja mais evidente. O CPC determina que valor justo de ativo intangível para o qual não existem transações comparáveis só pode ser mensurado com segurança:

*(a) se a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa ou (b) se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, possam ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo.*

A permuta de ativos é uma troca de ativos entre duas entidades, portanto o valor dos bens deve ser similar, para não afetar o fluxo de caixa futuro das entidades. Para isso basta à entidade avaliar se o bem adquirido não é de natureza comercial. Os ativos intangíveis adquiridos por meio de permuta de ativos são mensurados da mesma maneira que os ativos adquiridos em uma combinação de negócios pelo seu valor justo desde que não tenha origem comercial.

Segundo o CPC nº. 04 a mensuração pelo valor justo é realizada com exceção de que a operação de permuta não tenha natureza comercial. Conseqüentemente a entidade deve determinar se a operação de permuta tem natureza comercial ou não, considerando até que ponto os seus fluxos de caixa futuros serão modificados em virtude da operação.

## **10. BAIXA E ALIENAÇÃO**

O ativo intangível será baixado quando ocorrer a venda ou quando a entidade não puder provar que esse ativo ainda proporcionará benefícios econômicos futuros.

Quando a venda for efetuada a vista o valor reconhecido será o valor justo, caso a venda ocorra a prazo será reconhecido o valor presente na aquisição. Os ganhos e perdas originários da venda serão baixados como despesas na demonstração do resultado. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº. 04 de 2008)

A entidade deverá dar baixa no ativo intangível quando ocorrer sua alienação ou venda. Outro motivo para dar baixa num ativo intangível é quando a entidade não puder provar que o ativo poderá um dia oferecer benefícios

## **11. DIVULGAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL**

Todas as entidades brasileiras que são abrangidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis são obrigadas a contabilizar o Ativo Intangível e apresentá-lo no seu Balanço Patrimonial. As empresas de capital fechado não são obrigadas, mas podem divulgar suas Demonstrações Contábeis, nessa divulgação todas as informações relevantes sobre os ativos intangíveis devem estar presentes nas demonstrações de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade do mesmo modo que devem estar caso a entidade prefira por não divulgar.

O Pronunciamento Técnico nº. 04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (aput IAS 38), exige divulgações específicas sobre os ativos intangíveis, isto é, as entidades devem expor uma série de informações para cada classe de ativo intangível distinguindo os gerados internamente dos outros intangíveis. Conforme a determinação apresentada pelo CPC, pode-se ressaltar as informações a ser divulgadas:

- *Ativos intangíveis separados de acordo com a vida útil: indefinida ou definida;*
- *Observar os prazos de vida útil ou as taxas de amortização, utilizados nos ativos intangíveis com vida útil definida. Assim como os métodos de amortização utilizados;*

- *Em relação a ativos intangíveis com vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentam essa avaliação. Descrevendo os fatores relevantes que levaram à definição de vida útil indefinida;*
- *O valor contábil bruto e eventual amortização acumulada no início e no final do período, mais as perdas acumuladas no valor recuperável;*
- *A rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;*
- *A conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:*
  - *Adições, separando as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas. Bem como o tipo de aquisição;*
  - *Ativos ou grupos de ativos classificados como mantidos para venda e outras baixas;*
  - *Aumentos ou reduções durante o período, de acordo com o método de reavaliação, perda por desvalorização de ativos, reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido, provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período, reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período de acordo com o Pronunciamento Técnico nº 01 do CPC - Redução ao Valor Recuperável de Ativos;*
  - *Qualquer amortização reconhecida no período;*
  - *Variações cambiais líquidas geradas pela conversão da moeda nas demonstrações contábeis para apresentação no exterior e outras alterações no valor contábil durante o período.*
- *Os ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamental e inicialmente reconhecidos ao valor justo, observando: o valor justo inicialmente reconhecido dos ativos, o seu valor contábil e se são mensurados, após o reconhecimento, pelo método de custo ou de reavaliação. Lembrando que a reavaliação dos ativos tangíveis ou intangíveis não é permitida de acordo com a lei nº. 11.638/07;*
- *A entidade deve divulgar a natureza e o valor das variações nas estimativas contábeis com impacto relevante no período corrente ou em períodos subsequentes. Essa divulgação pode resultar de alterações, na avaliação da vida útil de ativo intangível, no método de amortização e nos valores residuais.*
- *Uma descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual relevante para as demonstrações contábeis da entidade;*
- *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*

*- O valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis.*

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC nº. 04 de 2008 a entidade deve divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento devem incluir todos os gastos diretamente atribuíveis a essas atividades.

Para que as demonstrações contábeis dos ativos intangíveis, exigidas pelo CPC nº. 04 atenda os requisitos específicos, é necessário que entidade separar os ativos intangíveis em classes distintas de acordo com a semelhança, defina o tipo de vida útil, o tipo de aquisição e seu valor, a amortização e todos os fatos, que ocorrerem até a data da baixa ou venda, que possam afetar a sua mensuração.

### **11.1 Divulgação não Obrigatória de Informações**

Pode-se perceber a divulgação dos ativos intangíveis são de grande importância para as entidades. Portanto quanto mais detalhada for à informação mais rica será as demonstrações contábeis utilizadas pelos usuários interessados em investir na entidade. Por esse motivo que a entidade pode divulgar nas suas demonstrações fatos irrelevantes e não obrigatórias para ela, mais que podem ser de grande valor para os investidores.

O Pronunciamento técnico nº. 04 recomenda à entidade a divulgação de todas as informações consideradas relevantes que mesmo não obrigatórias, são significativamente importantes para enriquecer as demonstrações contábeis da entidade, as informações são destacadas a seguir como:

- (a) descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em operação; e*
- (b) breve descrição de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos porque não atendem aos critérios de reconhecimento do presente Pronunciamento, ou porque foram adquiridos ou gerados antes de sua entrada em vigor.*

## 12. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

No ano de 2009 a Revista Exame elaborou uma lista onde foram classificadas as maiores e melhores empresas. Essa pesquisa foi feita baseada no número de vendas, conforme quadro:

**Quadro 4**  
**As 10 maiores em venda em 2009**

As 10 maiores em venda		
Ranking	Entidade	(Lucro em milhões)
1º	Petrobras (Brasileira)	13.397,1
2º	Vale (Brasileira)	5.505,7
3º	AmBev (Brasileira/Belga)*	2.400,5
4º	Telefônica (Espanhola)	1.254,0
5º	CSN (Brasileira)	1.101,4
6º	Fiat (Italiana)	951,2
7º	Cielo (Brasileira)	938,3
8º	TAM (Brasileira)	936,9
9º	Sabesp (Brasileira)	905,8
10º	Braskem (Brasileira)	891,5

\*A dúvida de que a AmBev continua ser uma empresa nacional, ou se é subsidiária Interbrew/Inbev. Em 2004 houve um processo onde a Ambev associou-se à cervejaria belga Interbrew, o resultado desta associação foi a criação da InBev. (folha online, 2004)

Fonte: Revista Exame, 2009. Adaptado pelo autor (a).

O estudo focou nas sociedades anônimas de capital aberto, porque são as maiores, mais importantes e são obrigadas a divulgarem suas demonstrações contábeis, e destas optou-se pelas informações da Petrobrás e Vale.

## 12.1 Divulgação de Demonstrações do Ativo Intangível

### 12.1.1 Petrobrás

Na Demonstração Contábil da Petrobrás pode-se observar um item específico para o Ativo Intangível na estrutura do Ativo no Balanço Patrimonial como específica a legislação, em ordem obedecendo ao grau de liquidez das contas da seguinte forma:

#### Quadro 5

#### Balanço Patrimonial – Estrutura do Ativo

<b>PETROBRÁS</b>	
<b>Balanço Patrimonial (Exercícios Findos em 31 de Dezembro de 2009)</b>	
<b>Ativo</b>	
<b>Circulante</b>	
	Caixa e Equivalentes de Caixa
	Títulos e Valores Mobiliários
	Contas a Receber, Líquidas
	Dividendos a Receber
	Estoques
	Impostos, Contribuições e Participações
	Despesas Antecipadas
	Outros Ativos Circulantes
<b>Não Circulante</b>	
	Realizável a Longo Prazo
	Contas a Receber, Líquidas
	Conta Petróleo e Álcool - STN
	Títulos e Valores Mobiliários
	Projetos Estruturados
	Depósitos Judiciais
	Despesas Antecipadas
	Impostos e Contribuição Social Diferidos
	Estoques
	Outros Ativos Realizáveis a Longo Prazo
	Investimentos
	Imobilizado
<b>Intangível</b>	
	Diferido

Fonte: Petrobrás, 2009. Adaptado pelo autor (a).

Agora pode-se observar a Demonstração do Ativo Intangível divulgada pela empresa nas Demonstrações Contábeis:

**Quadro 6**

**Demonstração do Ativo Intangível por Área de Negócios**

<b>ANÁLISE FINANCEIRA E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS 2009   PETROBRAS</b>				
(Em Milhares de Reais)				
<b>14.1 Por área de negócio</b>	<b>2009</b>			<b>2008</b>
	<b>Custo</b>	<b>Amortização Ac.</b>	<b>Líquido</b>	<b>Líquido</b>
Exploração e Produção	2.155.270	-355.940	1.799.330	1.792.716
Abastecimento	361.017	-109.322	251.695	192.578
Distribuição	1.297.428	-603.450	693.978	692.249
Gás e Energia	398.072	-52.422	345.650	335.072
Internacional	3.820.036	-1.162.875	2.657.161	3.866.964
Corporativo	2.029.026	-968.509	1.060.517	1.123.634
<b>Total</b>	<b>10.060.849</b>	<b>-3.252.518</b>	<b>6.808.331</b>	<b>8.003.213</b>

Fonte: Petrobrás, 2009. Adaptado pelo autor (a).

**Quadro 7**

**Demonstração do Ativo Intangível por Tipo de Ativo**

<b>ANÁLISE FINANCEIRA E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS 2009   PETROBRAS</b>					
(Em Milhares de Reais)					
<b>14.2 Por Tipo de Ativos</b>	<b>Direitos e Concessões</b>	<b>Softwares</b>		<b>Goodwill</b>	<b>Total</b>
		<b>Adquiridos</b>	<b>Desenvolvidos Internam.</b>		
Adições	1.102.797	154.864	398.416	27.158	1.683.235
Baixa	-87.772	-74.426	-473	-9.438	-172.109
Transferências	8.886	-25.257	-5.764	1.221.814	1.199.679
Amortização	-196.263	-131.053	-278.864	-118.257	-724.437
Impairment				-384.431	-384.431
Ajuste Acumulado de Conversão	630.059	43.639		195.525	869.223
<b>Saldo em 31/12/2008</b>	<b>5.286.578</b>	<b>433.990</b>	<b>1.350.274</b>	<b>932.371</b>	<b>8.003.213</b>
Adições	124.669	83.249	309.848	16.463	534.229
Baixa	-57.903	-8.318	-15.947		-82.168
Transferências	-107.410	40.042	-2.984	16.471	-53.881
Amortização	-179.500	-148.957	-289.111		-617.568
Ajuste Acumulado de Conversão	-902.818	-32.210		-40.466	-975.494
<b>Saldo em 31/12/2009</b>	<b>4.163.616</b>	<b>367.796</b>	<b>1.352.080</b>	<b>924.839</b>	<b>6.808.331</b>
<b>Tempo de Vida Útil Estimado</b>	<b>25 Anos</b>	<b>5 Anos</b>	<b>5 Anos</b>	<b>Indefinida</b>	

Fonte: Petrobrás, 2009. Adaptado pelo autor (a).



A empresa dividiu a Demonstração em ativos intangíveis por área de negócios e ativos intangíveis por tipo de ativos. Especificando o custo, a amortização e o tempo de vida útil estimado de cada classe. O valor das adições, baixas, transferências e perdas e o respectivo ajuste. Para melhor entendimento por parte dos usuários de suas demonstrações.

De acordo com as Notas Explicativas da empresa no item 3.9 os ativos intangíveis estão demonstrados pelo custo de aquisição, deduzido da amortização acumulada e perdas por impairment (perda do valor econômico).

São compostos por direitos e concessões que incluem os bônus de assinatura pagos pela obtenção de concessões para exploração de petróleo ou gás natural, além de marcas e patentes, softwares e ágio por expectativa de rentabilidade futura decorrente de aquisição de participação com controladas e controladas em conjunto.

O ágio decorrente de aquisição de participação em coligadas é apresentado no investimento. A partir de 2009, esses ágios não são mais amortizados, estando sujeitos ao teste por *impairment*. Os bônus de assinatura são amortizados pelo método de unidade produzida em relação às reservas provadas totais, enquanto que os demais intangíveis são amortizados linearmente pela vida útil estimada. (PETROBRÁS, 2009)

A empresa reconhece os seus ativos intangíveis pelo custo de aquisição, deduz a amortização acumulada e, de acordo com o teste aplicado nos ativos à empresa avalia sua recuperabilidade, faz a contabilização das perdas por redução do valor recuperável (*impairment*), ou seja, perda do valor econômico. Especifica a composição dos ativos intangíveis, assim como o método utilizado para sua amortização. Como trata a legislação.

### 12.1.2 Vale

Na Demonstração Contábil da Vale também podemos observar um item específico para o Ativo Intangível na estrutura do Ativo no Balanço Patrimonial, em ordem obedecendo ao grau de liquidez das contas da seguinte forma:

**Quadro 8**  
**Balanço Patrimonial – Estrutura do Ativo**

<b>VALE</b>
<b>Balanço Patrimonial (Exercícios Findos em 31 de Dezembro de 2009)</b>
<b>Ativo</b>
<b>Circulante</b>
Caixa e Equivalentes de Caixa
Investimentos a Curto Prazo
Contas a Receber de Clientes
Partes Relacionadas
Estoques
Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos
Tributos a Recuperar ou Compensar
Derivativos a Valor Justo
Adiantamentos a Fornecedores
Outros
<b>Não Circulante</b>
Partes Relacionadas
Empréstimos e Financiamentos
Despesas Antecipadas
Depósitos Judiciais
Adiantamentos a Fornecedores de Energia
Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos
Tributos a Recuperar ou Compensar
Derivativos a Valor Justo
Outros
Investimentos
<b>Intangíveis</b>
Imobilizado

Fonte: Vale, 2009. Adaptado pelo autor (a).

Agora observa-se a Demonstração do Ativo Intangível divulgada pela empresa nas Demonstrações Contábeis:

**Quadro 9**  
**Demonstração do Ativo Intangível por Segmento**

<b>VALE</b>	(Em Milhões de Reais)		
<b>6.12 - Intangíveis</b>	<b>Consolidado/Controladora</b>		
	<b>2009</b>	<b>2008</b>	<b>Término da Amortização</b>
<b>Intangíveis por Segmento</b>			
<b>Minério de Ferro e Pelotas</b>			
(b) Ágio - Minerações Brasileiras Reunidas - MBR	4.060	4.060	Indeterminado
(a, b) Ágio de Outras Empresas	5	5	Indeterminado
Direito de uso das Ações da EBM	656	679	Maior de 2037
	<b>4.721</b>	<b>4.744</b>	
<b>Níquel</b>			
(a, b) Ágio na Aquisição da Inco Limited	2.948	3.471	Indeterminado
Acordos Vale Inco	609	667	Setembro de 2046
	<b>3.557</b>	<b>4.138</b>	
<b>Carvão</b>			
(a, b) Ágio na Aquisição da Vale Austrália	168	171	Indeterminado
<b>Logística</b>			
Subconcessão - Ferrovia Norte Sul - FNS	1.666	1.660	Dezembro de 2037
<b>Outros</b>	15	14	
<b>Total Consolidado</b>	<b>10.127</b>	<b>10.727</b>	
Intangíveis não Registrados na Controladora	-2.275	-2.341	
<b>Total Controladora</b>	<b>7.852</b>	<b>8.386</b>	
(a) Ágio não Registrado na Controladora			
(b) Ágio Pagos por Expectativa de Rentabilidade Futura			

Fonte: Vale, 2009. Adaptado pelo autor (a).

Como esclarece as Notas Explicativas do Balanço Patrimonial da Vale os ativos intangíveis são avaliados ao custo de aquisição, deduzido da amortização acumulada e perdas por redução do valor recuperável, quando aplicável. Os ativos intangíveis que possuem vida útil definida são amortizados considerando a sua utilização efetiva ou um método que reflita os seus benefícios econômicos, enquanto

os de vida útil indefinida são testados anualmente quanto a sua recuperabilidade. (VALE, Notas Explicativas Item k, 2009)

Os gastos com estudos e pesquisas minerais são considerados como despesas operacionais até que se tenha a comprovação efetiva da viabilidade econômica da exploração comercial de determinada jazida. A partir desta comprovação, os gastos incorridos passam a ser capitalizados como custo de desenvolvimento de mina. Subseqüentemente, estes custos são amortizados durante o período de vida útil da mina com base nas reservas prováveis e provadas. Após o início da fase produtiva da mina, os gastos com remoção de minério são tratados como custo de produção. (VALE, Notas Explicativas Item m, 2009)

A Vale considera os gastos com estudos e pesquisas minerais como despesas operacionais até que se tenha a comprovação de que a mina pode ser explorada e oferecer benefícios para entidade. Enquanto não à essa comprovação os custos incorridos são capitalizados.

A empresa avalia corretamente os seus ativos intangíveis pelo custo, deduz a amortização acumulada e perdas por redução do valor recuperável. Testa anualmente os ativos de vida útil indefinida avaliando sua recuperabilidade. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento são considerados despesas. Como trata a legislação.

Quanto a Redução para valor recuperável de ativos a Companhia analisa anualmente se há evidências de que o valor contábil de um ativo não será recuperável. Caso se identifique tais evidências, a Companhia estima o valor recuperável do ativo. Os saldos de ágio originados da combinação de negócios e ativos intangíveis com vida útil indefinida têm sua recuperação testada pelo menos uma vez por ano. Quando o valor residual contábil do ativo excede seu valor recuperável, a Companhia reconhece uma redução do saldo contábil deste ativo, ou seja, sua deterioração. Se não for possível determinar o valor recuperável de um ativo individualmente, é realizada a análise do valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence. (VALE, Notas Explicativas Item i, 2009)

### **13. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

De acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade todas as informações sobre os ativos intangíveis devem estar presentes nas Demonstrações Contábeis de todas as empresas em geral a serem divulgadas. Observou-se que as entidades devem contabilizar algumas informações consideradas obrigatórias pela legislação e as informações classificadas como relevantes. Quanto mais detalhada for a informação mais rica será as demonstrações contábeis utilizadas pelos usuários na tomada de decisões.

Portanto será que das duas maiores empresas brasileiras cumprem com o proposto na alteração da legislação, quanto à obrigatoriedade da contabilização e publicação do ativo intangível? De acordo com a pesquisa feita pela revista Exame, as empresas Petrobrás e Vale são as duas maiores empresas de venda no ano de 2009. Portanto foi apresentado como resultado da pesquisa as Demonstrações Contábeis referentes as duas empresas a fim de avaliar como essas empresas respondem corretamente as leis vigentes do ativo intangível. Sendo que todos os objetivos do trabalho foram atendidos.

Na Demonstração Contábil das duas entidades pode-se observar um item específico para o Ativo Intangível na estrutura do ativo não circulante no Balanço Patrimonial como específica a legislação, em ordem obedecendo ao grau de liquidez das contas e Demonstração específica do Ativo Intangível divulgada pelas empresas.

A Petrobrás dividiu a Demonstração dos ativos intangíveis por área de negócios e ativos intangíveis por tipo de ativos, ou seja, a empresa separou seus ativos em classes da mesma natureza. Os ativos intangíveis estão reconhecidos pelo custo de aquisição, deduzido da amortização acumulada e a perda.

Assim a Demonstração especifica o custo, a amortização, como foram avaliados e o tempo de vida útil estimado para cada classe. Assim como o valor das

adições, baixas, transferências, perdas e o respectivo ajuste. Avaliando regularmente a recuperabilidade dos seus ativos através de testes e a respectiva contabilização das perdas por redução do valor recuperável.

Menciona também a composição das classes dos ativos intangíveis. Descreve os métodos utilizados para amortização sendo método de unidade produzida utilizado como, por exemplo, na amortização de bônus de assinatura e os demais intangíveis são amortizados linearmente pela vida útil estimada.

Na Demonstração dos ativos intangíveis da empresa Vale, é descrito que a empresa reconhece seus ativos intangíveis pelo custo de aquisição, deduzido da amortização acumulada e perdas por redução do valor recuperável. Determina a vida útil de cada classe de ativos. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento da empresa são considerados despesas até que se tenha a comprovação efetiva da viabilidade econômica da exploração.

Demonstra o método de amortização acumulada utilizado de acordo com a vida útil do respectivo ativo. De modo que os ativos intangíveis que possuem vida útil definida são amortizados considerando a sua utilização efetiva ou um método que reflita os seus benefícios econômicos enquanto os ativos de vida útil indefinida são testados anualmente avaliando sua recuperabilidade, caso um ativo apresente perda de valor econômico a entidade reconhece sua deterioração.

As Demonstrações de ambas as empresas foram elaboradas conforme a nova redação da legislação brasileira relacionado ao ativo intangível. As empresas adotam corretamente a forma de reconhecimento e mensuração de seus ativos intangíveis pelo custo de aquisição. Estabelecem o tempo de vida útil para cada classe e simultaneamente o método de amortização, perdas e ajustes. Portanto pode-se dizer que as empresas identificam e obtêm o controle dos ativos intangíveis e dos benefícios econômicos gerados por eles. Cada empresa divulgou suas Demonstrações Contábeis conforme a necessidade por parte dos usuários de suas demonstrações.

## REFERÊNCIAS

BRASIL, Leis e Decretos. Lei nº. 11.941 de 27 de maio de 2009. *Alteração da redação da Lei nº. 11.638*. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)> Acesso em: 03 de outubro de 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis/ Pronunciamento Técnico Contábil nº. 01*. Ativos Intangíveis. Brasília: 2008. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>> Acesso em: 16 de agosto de 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis/ Pronunciamento Técnico Contábil nº. 04*. Ativos Intangíveis. Brasília: 2008. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>> Acesso em: 16 de agosto de 2010.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação da CVM nº. 488 de 2005. *Aprovação do Pronunciamento do IBRACON nº. 27*. Disponível em <[www.cnb.org.br/](http://www.cnb.org.br/)> Acesso em: 03 de outubro de 2010.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. *Normas internacionais de contabilidade – IFRS*. Obra de Marcelo Cavalcante Almeida. São Paulo: Atlas – 2006.

ERNEST & YOUNG. *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras – FIPECAFI*. 2. ed. São Paulo: Atlas – 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. *Manual de normas internacionais de contabilidade: IAS 38 – FIPECAFI*. 2. ed. São Paulo: Atlas – 2010.

FOLHA ONLINE. *Belgas terão maior parte da AmBev*. Disponível em: <[www.folha.uol.com.br](http://www.folha.uol.com.br)> Acesso em: 10 de outubro de 2010.

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 13. ed. São Paulo: Atlas – 2008.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Manual de contabilidade das sociedades por ações – FIPECAFI*. 7. ed. São Paulo: Atlas – 2008.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. *Manual de contabilidade das sociedades por ações – Suplemento nº. 1 – FIPECAFI*. 7. ed. São Paulo: Atlas – 2008.

MONSTEIRO, Andréa Alves Silveira; COELHO, Fabiano Simões. "*Ativo intangível - uma abordagem teórica*" Programa de Mestrado em Ciências Contábeis - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2001. Disponível em: <<http://ix.congresso.iscap.ipp.pt/>> Acesso em 07 de setembro de 2010.

PETROBRÁS S/A. *Demonstrações Contábeis*. Disponível em: <[www.petrobras.com.br](http://www.petrobras.com.br)> Acesso em 20 de agosto de 2010.

PLANALTO. Lei nº. 6.404 de 1976. Alterações pela Lei nº. 11.638/07 Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)> Acesso em: 03 de outubro de 2010.

RESOLUÇÃO CFC nº. 1.055 de 07 de outubro de 2005. *Criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Disponível em: <[www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)> Acesso em: 04 de outubro de 2010.

REVISTA EXAME. *As 10 com maior lucro em milhões de dólares*. Disponível em <<http://mm.portalexame.abril.com.br/empresas/maiores/1/2009/vendas>> Acesso em: 04 de setembro de 2010.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. *Avaliação de ativos intangíveis*. 2. ed. São Paulo: Atlas – 2009.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. (HENDRISKSEN & BREDA; KOHLER). *Avaliação de ativos intangíveis*. 2. ed. São Paulo: Atlas – 2009.

VALE S/A. *Demonstrações Contábeis*. Disponível em: <[www.vale.com/](http://www.vale.com/)> Acesso em 20 de agosto de 2010.