



COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC-04

ATIVOS INTANGÍVEIS

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 38

PRONUNCIAMENTO

Conteúdo	Item
OBJETIVO	1
ALCANCE	2 - 7
DEFINIÇÕES	8 - 17
Ativos intangíveis	9 - 17
Identificação	11 - 12
Controle	13 - 16
Benefícios Econômicos Futuros	17
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	18 - 78
Aquisição Separada	25 - 32
Aquisição no Contexto de uma Concentração (ou combinação) de atividades empresariais	33 - 43
Apuração do Valor Justo de um Ativo Intangível Adquirido numa Concentração (ou combinação) de atividades empresariais)	35 - 41
Gastos Posteriores em um Projeto de Pesquisa e Desenvolvimento em Andamento Adquirido	42 - 43
Aquisição por meio de uma Subvenção Governamental	44
Permuta de Ativos	45 - 47
Ágio (<i>Goodwill</i>) adquirido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais	48 - 56



Ágio (<i>Goodwill</i>) quando da aquisição de participação que não seja uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais, avaliada pelo método de equivalência patrimonial	57 – 58
Ágio gerado internamente	59 – 61
Ativos Intangíveis Gerados Internamente	62 – 78
Fase de Pesquisa	65 – 67
Fase de Desenvolvimento	68 – 75
Custo de um Ativo Intangível Gerado Internamente	76 – 78
RECONHECIMENTO DE UMA DESPESA	79 – 82
Despesas Anteriores Não Reconhecidas como um Ativo	82
AVALIAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO	83 – 98
Método de Custo	85
Método de Reavaliação	86 – 98
VIDA ÚTIL	99 – 107
ATIVOS INTANGÍVEIS COM VIDA ÚTIL DEFINIDA	108 – 117
Prazo e Método de Amortização	108 – 110
Valor Residual	111 – 114
Revisão do Prazo e do Método de Amortização	115 – 117
ATIVOS INTANGÍVEIS COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA	118 – 121
Revisão da Vida Útil	120 – 121
RECUPERAÇÃO DO VALOR CONTÁBIL – PERDA POR DESVALORIZAÇÃO	122
BAIXAS E ALIENAÇÕES	123 – 128
DIVULGAÇÃO	129 – 139
Geral	129 – 134
Ativos Intangíveis Avaliados após o Reconhecimento Utilizando o Método de Reavaliação	135 – 136
Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento	137 – 138
Outras Informações	139
Disposições Transitórias	140

Objetivo

1. O objetivo do presente Pronunciamento Técnico é definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro Pronunciamento. Este Pronunciamento estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios especificados neste Pronunciamento forem atendidos. O Pronunciamento também especifica como apurar e mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

Alcance

2. O presente Pronunciamento aplica-se à contabilização de ativos intangíveis, exceto:
 - (a) ativos intangíveis dentro do alcance de outro Pronunciamento;
 - (b) ativos financeiros, que atendam à definição de Instrumentos Financeiros;
 - (c) direitos de exploração de recursos minerais e gastos com a exploração ou o desenvolvimento e a extração de minérios, petróleo, gás natural e outros recursos exauríveis similares;
 - (d) ativos intangíveis de longo prazo, classificados como mantidos para venda, ou incluídos num grupo de itens que estejam classificados como mantidos para venda;
 - (e) ativos fiscais diferidos;
 - (f) ativos decorrentes de benefícios a empregados; e
 - (g) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis, resultantes dos direitos contratuais de seguradora segundo contratos de seguros. No caso dos ativos intangíveis, mesmo relacionados a contratos de seguros, os requisitos de divulgação contidos neste Pronunciamento são aplicáveis (itens 129 a 140).
3. No caso de Pronunciamento específico que se refira a caso particular, prevalece o conteúdo desse Pronunciamento específico.
4. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso do *software*), documentação jurídica (caso de uma licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como um ativo imobilizado ou como ativo intangível, nos termos da presente Pronunciamento, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo 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, ele deve ser tratado como ativo intangível.

5. Entre outros, o presente Pronunciamento aplica-se a ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (também denominadas pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento. Estas últimas são destinadas ao desenvolvimento de conhecimento. Por conseguinte, apesar de poderem gerar um ativo com substância física (p.ex., um protótipo), o elemento físico do ativo é secundário em relação ao seu componente intangível, que é o conhecimento que ele incorpora.
6. No caso de um arrendamento (*leasing*) financeiro, o ativo correspondente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, o arrendatário aplica o presente Pronunciamento para a contabilização de um ativo intangível. Direitos cedidos através de contratos de licenciamento para itens como filmes cinematográficos, gravações em vídeo, peças, manuscritos, patentes e direitos de autor se enquadram no presente Pronunciamento.
7. A exclusão do alcance de um Pronunciamento pode ocorrer no caso de determinadas atividades ou transações que são tão especializadas que dão origem a questões que requerem tratamento diferenciado. Essas questões ocorrem na contabilização de gastos com a exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósitos minerais de indústrias extrativas ou no caso de contratos de seguros. Portanto, o presente Pronunciamento não é aplicável a tais atividades e contratos. Entretanto, ele aplica-se a outros ativos intangíveis utilizados (caso do *software*) e a outros gastos incorridos (como os custos de início das operações) por indústrias extrativas ou seguradoras.

Definições

8. Os termos abaixo são utilizados no presente Pronunciamento com o seguinte significado:

Um mercado ativo é um mercado onde existam ou se verifiquem todas as seguintes condições:

- (a) os itens transacionados no mercado são homogêneos;
- (b) vendedores e compradores com disposição para negociar são encontrados a qualquer momento para efetuar a transação; e
- (c) os preços estão disponíveis para o público.

Uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais é a junção de entidades ou atividades empresariais separadas em uma única entidade que reporta.

O resultado de quase todas as concentrações e combinações de atividades empresariais é que uma entidade, a adquirente, obtém o controle de uma ou mais atividades empresariais diferentes, as adquiridas. Uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais pode ser estruturada de diversas formas. Pode envolver a aquisição do capital de outra entidade, a compra de todos os seus ativos líquidos ou assumir os seus passivos, ou ainda, a compra de alguns dos ativos líquidos que em conjunto formem uma ou mais atividades empresariais. Pode tornar-se efetiva por meio de emissão de títulos representativos do capital próprio, pela transferência de ativos (caixa, equivalentes de caixa, outros ativos líquidos) e por meio de operações de cisão, fusão ou incorporação, ou uma combinação dessas alternativas.

A data de contrato de uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais é a data em que é celebrado um acordo válido pela partes e, no caso de empresas abertas, anunciado publicamente. No caso de aquisição hostil, a primeira data em que as partes celebram um acordo válido corresponde à data em que a oferta do adquirente é aceita por um número suficiente de proprietários da adquirida para que o adquirente passe a controlar a adquirida.

Amortização é a alocação sistemática do valor amortizável de um ativo intangível ao longo da sua vida útil.

Um ativo é um recurso:

- (a) controlado por uma entidade em decorrência de eventos passados; e
- (b) do qual se espera que sejam gerados benefícios econômicos futuros para a entidade.

Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido no balanço patrimonial após a dedução da eventual amortização acumulada e de provisão para perdas.

Custo é o valor pago em dinheiro ou equivalente ou o valor justo de qualquer outra remuneração realizada para adquiri-lo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outro Pronunciamento.

Valor amortizável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Desenvolvimento é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando a produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção ou do seu uso comercial.



Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera obter com o uso contínuo de um ativo e com a sua alienação ao final da sua vida útil ou espera incorrer para a liquidação de um passivo.

Valor justo de um ativo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Uma perda de valor é o montante pelo qual o valor contábil de um ativo excede seu valor recuperável (Pronunciamento Técnico CPC-01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos)

Um ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física ou o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

Ativos monetários incluem disponibilidades e ativos a receber em valores fixos ou determináveis em moeda.

Pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

O valor residual de um ativo intangível é o valor estimado que uma entidade obteria 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.

Vida útil é:

- (a) o período de tempo no qual a entidade espera usar um ativo; ou
- (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Ativos Intangíveis

9. As entidades despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, desenho e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (inclusive marcas e logomarcas). Entre os exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas temos *software*, patentes, direitos de autor, de filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relações com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos mercadológicos.

10. Nem todos os itens descritos no item anterior se enquadram na definição de ativo intangível, ou seja, são identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros. Caso um item abrangido pelo presente Pronunciamento não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como despesa quando incorrido. No entanto, se o item for adquirido numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais, passa a fazer parte do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) reconhecido na data da aquisição (ver item 79).

Identificação

11. A definição de um ativo intangível exige que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*). O ágio (*goodwill*) adquirido numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais representa um pagamento realizado entre partes independentes e vinculadas à efetiva alteração de controle em antecipação a benefícios econômicos futuros gerados por ativos que não sejam capazes de ser identificados individualmente e reconhecidos separadamente. Tais benefícios podem advir da sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis, mas pelos quais o adquirente esteja disposto a efetuar um pagamento por ocasião da concentração (ou combinação) de atividades empresariais.
12. Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:
 - (a) é separável, ou seja, pode ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou
 - (b) é gerado por direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controle

13. Uma 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 tais benefícios. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de um ativo intangível advém de direitos legais. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição necessária para o controle, visto que uma entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.
14. Conhecimentos mercadológico e 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 permitido) ou o dever legal dos empregados de manterem a confidencialidade.

15. A entidade pode dispor de uma equipe de pessoal especializado e ser capaz de identificar habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros a partir do treinamento. Também pode 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 uma razão idêntica, talento gerencial ou técnico específico raramente se encaixa na 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 dispor de uma carteira de clientes ou participação de mercado e estimar que, em virtude dos seus esforços de construção de relações e da lealdade dos clientes, estes continuarão a negociar com ela. No entanto, a ausência de direitos legais de proteção ou de outro tipo de controle sobre as relações com os clientes ou a sua lealdade faz com que a entidade normalmente não tenha controle suficiente sobre os benefícios econômicos previstos, gerados do relacionamento com os clientes e de sua lealdade, para considerar que tais itens (p.ex. carteira de clientes, participação de mercado, relacionamento e lealdade dos clientes) se enquadrem na definição de ativos intangíveis. Entretanto, na ausência de direitos legais de proteção do relacionamento com clientes, operações realizadas com esses ou outros clientes similares por meio de relações não contratuais (que não sejam as advindas de uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais), pode existir evidências de que a empresa é, mesmo assim, capaz de controlar os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelas relações com clientes. Uma vez que tais operações também comprovam que esse relacionamento é separável, ele pode ser definido como ativo intangível.

Benefícios Econômicos Futuros

17. Os benefícios econômicos futuros gerados por um ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual em um processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras.

Reconhecimento e Mensuração

18. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende aos seguintes requisitos:
- (a) estar enquadrado na definição de ativo intangível (ver itens 8 a 17); e
 - (b) observância dos critérios de reconhecimento (ver itens 21 a 23).

Este requisito é aplicável a custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou consertá-lo.

19. Os itens 25 a 32 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento de ativos intangíveis adquiridos separadamente, enquanto os itens 33 a 43 tratam da sua aplicação a ativos intangíveis adquiridos numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais. O item 44 trata da avaliação inicial dos ativos intangíveis adquiridos através de uma subvenção governamental, os itens 45 a 47 das permutas de ativos intangíveis, os itens 48 a 58 do ágio (*goodwill*) adquirido em uma concentração de negócios e na aquisição de um investimento em coligada, e os itens 59 a 61 do tratamento do ágio (*goodwill*) gerado internamente. Os itens 62 a 78 tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos ativos intangíveis gerados internamente.
20. A natureza dos ativos intangíveis implica que em muitos casos não há o que ser adicionado ao ativo nem se pode substituir parte dele. Por conseguinte, a maioria dos gastos posteriores provavelmente manterá os benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo intangível existente, e não atenderá à definição de ativo intangível tampouco aos critérios de reconhecimento do presente Pronunciamento. Além disso, dificilmente gastos subsequentes são atribuídos diretamente a determinado ativo intangível em vez da entidade como um todo. Por isso, só em raras ocasiões os gastos posteriores (incorridos após o reconhecimento inicial de um ativo intangível adquirido ou a conclusão de um gerado internamente) são reconhecidos no valor contábil de um ativo. Em conformidade com o item 64, gastos posteriores com marcas, títulos de publicações, logomarcas, listas de clientes e itens de natureza similar (sejam eles adquiridos externamente ou gerados internamente) sempre são reconhecidos nos resultados, quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo.
21. Um ativo intangível apenas deve ser reconhecido se:
- (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.
22. A entidade deve avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor



estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

23. A entidade utiliza seu julgamento para avaliar o grau de certeza relacionado ao fluxo de benefícios econômicos futuros atribuíveis ao uso do ativo, com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso às evidências externas.
24. Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Aquisição Separada

25. Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros esperados, incorporados no ativo, serem gerados a seu favor.
26. Além disso, normalmente o custo de um ativo intangível adquirido em separado pode ser apurado com precisão, sobretudo quando o valor pago é feito em espécie ou com outros ativos monetários.
27. O custo de um ativo intangível adquirido separadamente inclui:
 - (a) seu preço de compra, acrescido de eventuais impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, menos descontos comerciais e abatimentos; e
 - (b) qualquer custo diretamente atribuível à sua preparação para a finalidade proposta.
28. Entre os exemplos de custos diretamente atribuíveis temos:
 - (a) os benefícios aos empregados incorridos diretamente para deixar o ativo em condições operacionais (de uso ou funcionamento);
 - (b) honorários profissionais diretos para que o ativo fique em condições operacionais; e
 - (c) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.
29. Exemplos de gastos que não fazem parte do custo de um ativo intangível:
 - (a) custos incorridos na introdução de um novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
 - (b) custos da transferência das atividades para um novo local ou para uma nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
 - (c) custos administrativos e custos indiretos em geral.
30. O reconhecimento dos custos no valor contábil de um ativo intangível cessa

quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência de um ativo intangível não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

- (a) custos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado; e
 - (b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é construída.
31. Algumas atividades realizadas no desenvolvimento de um ativo intangível não são necessárias para deixá-lo em condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Como elas não são necessárias para que um ativo fique em condições de funcionar da maneira pretendida pela administração, as receitas e as despesas relacionadas são reconhecidas imediatamente no resultado e incluídas nas suas respectivas classificações de receita e despesa.
32. Se o prazo de pagamento de um ativo intangível excede os prazos normais de crédito, seu custo é o equivalente ao preço à vista; a diferença entre esse valor e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período, exceto se se referir ao custo financeiro incorrido, e diretamente identificável, durante o período em que o ativo intangível (quando se tratar de um ativo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso) está sendo preparado para o uso pretendido pela administração. Nesse último caso, o custo financeiro deve ser capitalizado no valor do ativo.

Aquisição no Contexto de uma Concentração (ou combinação) de atividades empresariais

33. Se um ativo intangível for adquirido numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais, o seu custo é o valor justo na data de aquisição, o qual reflete as expectativas do mercado sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo serem gerados em favor da entidade. Ou seja, o efeito da probabilidade dos benefícios econômicos é refletido na apuração do valor justo do ativo intangível. Portanto, o critério de reconhecimento dessa probabilidade apresentado no item 21(a) é sempre considerado atendido no caso de ativos intangíveis adquiridos em combinações de empresas.
34. Portanto, de acordo com o presente Pronunciamento, o adquirente reconhece o ativo intangível da adquirida na data de aquisição separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) se for possível apurar corretamente o valor justo do ativo, independentemente do ativo ter sido reconhecido pela adquirida antes da aquisição da empresa. Isso significa que a adquirente reconhece como um ativo, separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento do adquirido

se este atender à definição de ativo intangível e se o seu valor justo puder ser apurado corretamente. O projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida atende à definição de ativo intangível quando:

- (a) corresponder à definição de ativo; e
- (b) for identificável, ou seja, é separável ou resulta de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Apuração do Valor Justo de um Ativo Intangível Adquirido numa Concentração (ou combinação) de atividades empresariais

35. O valor justo de ativos intangíveis adquiridos em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais normalmente pode ser apurado com correção suficiente para ser reconhecido separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*). Quando existe, para as estimativas utilizadas na avaliação do valor justo de um ativo intangível, uma gama de resultados possíveis, com diferentes probabilidades, a incerteza passa a fazer parte da sua determinação em vez de evidenciar a incapacidade de mensurar o valor justo corretamente. Se um ativo intangível adquirido numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais tem vida útil definida, existe uma presunção de que o seu valor justo pode ser mensurado corretamente.
36. Um ativo intangível adquirido numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais pode, em determinadas circunstâncias, ser apurado separadamente apenas junto com os ativos tangíveis ou intangíveis relacionados. Por exemplo, o título de uma revista pode não ser negociável separadamente da base de dados de assinantes ou uma marca de água mineral de determinada fonte não pode ser vendida sem a própria fonte. Nesses casos, em que o valor justo individual de cada ativo do grupo não puder ser medido corretamente, o adquirente deve reconhecer um grupo de ativos como um único ativo separadamente do ágio.
37. Da mesma forma, as expressões ‘marca’ e ‘nome comercial’ costumam ser utilizados como sinônimos de marca registrada e de outros tipos de marcas. No entanto, normalmente as primeiras são os nomes comerciais genéricos, usados como referência a um grupo de ativos complementares, tais como a marca registrada e o respectivo nome comercial, fórmulas, receitas e especialização técnica. Caso os valores justos individuais dos ativos intangíveis complementares, incluindo a marca, não possam ser apurados individualmente, o adquirente reconhece-os num só ativo. Se for possível apurar corretamente esses valores de forma individualizada, o adquirente pode, ainda, reconhecê-los como um único ativo se eles tiverem uma vida útil semelhante.
38. As únicas circunstâncias em que pode não ser possível apurar corretamente o valor justo de um ativo intangível adquirido numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais ocorrem quando esse ativo advém de direitos legais ou

outros direitos contratuais e:

- (a) não é separável; ou
 - (b) sendo separável, não existe histórico ou comprovação de operações comerciais para o mesmo ou para ativos semelhantes e a estimativa do seu valor justo depende de variáveis indetermináveis.
39. Preços de mercado cotados em um mercado ativo oferecem uma estimativa confiável do valor justo de um ativo intangível (ver também item 89). O preço de mercado adequado costuma ser o preço de oferta corrente. Se não estiver disponível, o preço da operação similar mais recente pode oferecer uma base de estimativa do valor justo, desde que não tenha ocorrido nenhuma mudança econômica significativa entre a data da operação e a data em que o valor justo do ativo é estimado.
40. 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, numa operação sem favorecimento entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar com base na melhor informação disponível. Na apuração desse valor, a entidade deve considerar o resultado de operações recentes com ativos similares.
41. As entidades habitualmente envolvidas na compra e venda de ativos intangíveis exclusivos podem desenvolver técnicas de apuração indireta dos seus valores justos. Essas técnicas podem ser utilizadas para a apuração inicial de um ativo intangível adquirido numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais se o seu objetivo for estimar o valor justo e se refletir operações correntes no setor a que esses ativos pertencem. Tais técnicas incluem, conforme o caso:
- (a) a aplicação de múltiplos que refletem as atuais operações de mercado a indicadores que determinam a rentabilidade do ativo (tais como: receitas, participação de mercado e lucro operacional) ou o fluxo de royalties que pode ser obtido com o licenciamento do ativo intangível a terceiros em operação sem favorecimento (como no caso de “renúncia de royalties”); ou
 - (b) desconto da estimativa de fluxo de caixa futuro líquido gerado por esse ativo.

Gastos Posteriores em um Projeto de Pesquisa e Desenvolvimento em Andamento Adquirido

42. Gastos de pesquisa ou desenvolvimento:
- (a) relativos a projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquirido em separado ou numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais e reconhecido como ativo intangível; e
 - (b) incorridos após a aquisição desse projeto,

devem ser contabilizados de acordo com os itens 65 a 73 (fase de pesquisa e fase de desenvolvimento).

43. A aplicação das disposições dos itens 65 a 73 significa que os gastos posteriores de um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquirido separadamente ou numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais e reconhecido como ativo intangível, devem ser reconhecidos da seguinte maneira:
- (a) gastos de pesquisa - como despesa quando incorridos;
 - (b) gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo intangível, previstos no item 68 - como despesa quando incorridos; e
 - (c) gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento do item 68 - adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

Aquisição por meio de uma Subvenção Governamental

44. Em alguns casos, um ativo intangível pode ser adquirido sem custo ou por valor nominal, por meio de uma subvenção governamental. Isso pode ocorrer quando um governo transfere ou destina a uma entidade ativos intangíveis, como direito de aterrissagem em aeroportos, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos. Os custos incorridos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido devem ser acrescidos ao valor de registro inicial, exceto se outra previsão estiver contida em Pronunciamento específico.

Permuta de Ativos

45. Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por um ativo ou ativos não monetários, ou um conjunto de ativos monetários e não monetários. O texto a seguir refere-se apenas à permuta de um ativo não monetário por outro; todavia, o mesmo conceito pode ser aplicado a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de um ativo intangível é avaliado pelo valor justo a não ser que (a) a operação de permuta não tenha natureza comercial ou (b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser avaliados corretamente. O ativo adquirido é avaliado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for avaliável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido.
46. A entidade determina se a operação de permuta tem natureza comercial considerando até que ponto os seus fluxos de caixa futuros deverão ser modificados em virtude da operação. A operação de permuta tem natureza comercial se:

- (a) a configuração (ou seja, risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa do

- ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa do ativo cedido; ou
- (b) o valor específico para a entidade de uma parcela das suas atividades for afetado pelas mudanças resultantes da permuta; e
 - (c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao valor justo dos ativos permutados.

Para se determinar se uma operação de permuta tem natureza comercial, o valor específico para a entidade da parcela das suas atividades afetado pela operação deve estar refletido nos fluxos de caixa após os efeitos da sua tributação. O resultado dessas análises pode ficar claro sem que a entidade realize cálculos detalhados.

47. O item 21(b) especifica que uma das condições de reconhecimento de um ativo intangível é a apuração confiável do seu custo. O valor justo de um ativo intangível para o qual não existem transações comparáveis só pode ser apurado corretamente: (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 apuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de estimar com segurança tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo é usado para determinar o custo, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (*Goodwill*) adquirido em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais

48. O ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) adquirido numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais, como mencionado no item 11, representa um pagamento feito como antecipação de benefícios econômicos futuros de ativos que não sejam capazes de serem identificados individualmente e reconhecidos separadamente.
49. A adquirente deve, na data da aquisição, reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) adquirido numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais como um ativo.
50. Esse ágio (*goodwill*) deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo, que é o excesso do custo da concentração (ou combinação) de atividades empresariais em relação ao valor justo, líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis, acima da participação da adquirente. A mensuração desse excesso de custo deve ser feita de acordo com o item 51.
51. A adquirente deve, numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais, na data da aquisição, alocar o custo dessa operação, reconhecendo os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfaçam

os critérios de reconhecimento do item 52 pelos seus valores justos nessa data, com exceção de ativos não correntes destinados para venda ou descontinuados, os quais devem ser reconhecidos pelo seu valor justo menos os custos de venda. Qualquer diferença entre o custo da concentração (ou combinação) de atividades empresariais e o interesse da adquirente no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis assim reconhecidos deve ser contabilizada de acordo com os itens 49 ou 56.

52. A adquirente deve, em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais, reconhecer os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida na data de aquisição pelos seus valores justos somente quando satisfizerem os seguintes critérios nessa data:
- (a) no caso de um ativo tangível, seja provável que qualquer benefício econômico futuro associado flua para a adquirente, e o seu justo valor possa ser mensurado com segurança;
 - (b) no caso de um passivo, exceto um passivo contingente, seja provável que uma saída de recursos incorporando benefícios econômicos seja necessário para liquidar a obrigação, e o seu justo valor possa ser mensurado com segurança;
 - (c) no caso de um ativo intangível ou de um passivo contingente, se o seu justo valor puder ser mensurado com segurança.
53. Na medida em que os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida não satisfaçam os critérios especificados no item 52 para reconhecimento separado na data da aquisição, resultará um efeito sobre a quantia reconhecida como ágio (*goodwill*) ou deságio. Isso deve-se ao fato de o ágio (*goodwill*) ser mensurado como custo residual da concentração (ou combinação) de atividades empresariais após o reconhecimento dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida.
54. Após o reconhecimento inicial, a adquirente deve mensurar o ágio (*goodwill*) adquirido numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais pelo custo menos provisão para perdas acumuladas, nos termos do item 55.
55. O ágio (*goodwill*) adquirido numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais não deve ser amortizado. Em vez disso, a adquirente deve testá-lo, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, anualmente ou com mais frequência se os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem, quanto à necessidade de uma provisão para perdas.
56. Se a participação da adquirente no valor justo líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecidos de acordo com o item 51 exceder o custo de aquisição em uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais, a adquirente deve:

- (a) reavaliar a identificação e a mensuração dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida e a mensuração do custo da concentração; e
- (b) reconhecer imediatamente no resultado o ganho decorrente do excesso remanescente após a reavaliação mencionada no item (a) acima.

Um ganho reconhecido nessas circunstâncias deve compreender um ou mais dos seguintes motivos:

- (i) erros na mensuração do justo valor ou do custo da operação ou dos ativos, passivos ou passivos contingentes identificáveis da adquirida. Os possíveis custos futuros da adquirida que não tenham sido corretamente refletidos no justo valor dos ativos, passivos ou passivos contingentes identificáveis da adquirida constituem uma potencial causa desses erros;
- (ii) requisitos específicos de uma prática contábil para mensurar os ativos líquidos identificáveis adquiridos por uma quantia que não seja o justo valor, mas que seja tratada como se fosse justo valor para a finalidade de imputar o custo de uma operação de concentração (ou combinação) de atividades empresariais. Por exemplo, a quantia atribuída a ativos e passivos fiscais não deve ser trazida a valor presente por uma taxa de desconto; ou
- (iii) uma compra a bom preço.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (*Goodwill*) quando da aquisição de participação que não seja uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais, avaliada pelo método de equivalência patrimonial

- 57. Antes de se qualificar como uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais, como definido no item 8, uma transação pode qualificar-se como um investimento em uma coligada avaliado pelo método de equivalência patrimonial consoante as práticas contábeis em vigor. Se assim for, os valores justos dos ativos líquidos identificáveis da investida na data de cada transação de aquisição deverão ser previamente determinados ao aplicar-se o método da equivalência patrimonial.
- 58. Um investimento em uma coligada deve ser contabilizado utilizando-se o método da equivalência patrimonial a partir da data em que a mesma se torne uma coligada. Na aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento e a parte do investidor no valor justo líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da coligada é contabilizada da mesma forma

que o descrito nos itens 48 a 56.

Portanto:

- (a) o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) pertinente a uma coligada deve ser incluído no investimento e sua amortização não é permitida. Todavia, a adquirente deve testar a recuperação do valor do investimento, incluindo o valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, anualmente ou com mais frequência se os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem, quanto à necessidade de uma provisão para perdas; e
- (b) qualquer excesso da parte do investidor no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da coligada acima do custo do investimento é excluído do investimento e reconhecido nos termos do item 56.

Ágio (*Goodwill*) Gerado Internamente

- 59. O ágio (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.
- 60. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de um ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio (*goodwill*) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser avaliado corretamente ao custo.
- 61. As diferenças entre valor de mercado de uma entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, em determinado momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.

Ativos Intangíveis Gerados Internamente

- 62. Por vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido a dificuldades para:
 - (a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará os benefícios econômicos futuros esperados; e
 - (b) determinar com segurança o custo do ativo. Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de um ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio (*goodwill*) gerado internamente ou



com as operações regulares da entidade.

Portanto, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e avaliação inicial de um ativo intangível, a entidade deve aplicar os requisitos e orientações contidos nos itens 63 a 78 a seguir, a todos os ativos intangíveis gerados.

63. Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente cumpre os critérios de reconhecimento, a entidade deve classificar a geração do ativo:
- (a) na fase de pesquisa; e
 - (b) na fase de desenvolvimento.

Embora os termos "pesquisa" e "desenvolvimento" estejam definidos, as expressões "fase de pesquisa" e "fase de desenvolvimento" têm um significado mais amplo para efeitos deste Pronunciamento.

64. Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de um projeto interno de criação de um ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

Fase de Pesquisa

65. Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno) deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projeto interno) devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.
66. Durante a fase de pesquisa de um projeto interno, a entidade não pode demonstrar a existência de um ativo intangível que gerará benefícios econômicos futuros prováveis. Portanto, tais gastos são reconhecidos como despesa quando incorridos.
67. São exemplos de atividades de pesquisa:
- (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 alternativos; e
 - (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

Fase de Desenvolvimento

68. Um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projeto interno) deverá ser reconhecido somente se a entidade puder

demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:

- (a) a viabilidade técnica para completar o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
 - (b) sua intenção de completar o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
 - (c) sua capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
 - (d) a forma como o ativo intangível deverá gerar benefícios econômicos futuros. Entre outras coisas, 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) a disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
 - (f) sua capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.
69. Na fase de desenvolvimento de um projeto interno, a entidade pode, em alguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que este gerará benefícios econômicos futuros prováveis, visto que a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa.
70. São exemplos de atividades de desenvolvimento:
- (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 uma 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 e aperfeiçoados.
71. Para demonstrar como um ativo intangível gerará benefícios econômicos futuros prováveis, a entidade avalia os benefícios econômicos a serem obtidos por meio desse ativo com base nos princípios do Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Se o ativo gerar benefícios econômicos somente em conjunto com outros ativos, deve ser considerado o conceito de unidades geradoras de caixa previsto no CPC 01.
72. A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios gerados por um ativo intangível pode ser evidenciada, por exemplo, por um plano de negócios que demonstre os recursos técnicos, financeiros e outros recursos necessários, e a capacidade da entidade de garantir esses recursos. Em alguns casos, a entidade demonstra a disponibilidade de recursos externos ao conseguir junto a um financiador indicação de que ele está disposto a financiar o plano.

73. Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes avaliar corretamente o custo da geração interna de um ativo intangível e outros gastos incorridos para obter direitos de autor, licenças ou de desenvolver *software* de computadores.
74. Marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.
75. Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Dessa forma, esses itens não são reconhecidos como ativos intangíveis.

Custo de um Ativo Intangível Gerado Internamente

76. O custo de um ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil nos termos deste Pronunciamento como estabelecido no item 24 se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível cumpre os critérios de reconhecimento contidos nos itens 21, 22 e 57. Não é permitida a realocação de gastos anteriormente reconhecidos como despesa, como especificado no item 82.
77. O custo de um ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para que possa funcionar conforme pretendido pela administração. Exemplos de custos diretamente atribuíveis:
 - (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 um direito legal; e
 - (d) amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.
78. Os seguintes itens não são componentes do custo de um ativo intangível gerado internamente:
 - (a) gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos em geral, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação de 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.

Exemplo

Entidade desenvolvendo um novo processo de produção. No exercício de 20X5, os gastos incorridos foram de \$1.000, dos quais \$900 foram incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 e \$100 entre essa data e 31 de dezembro de 20X5. A entidade está apta a demonstrar que em 1º de dezembro de 20X5 o processo de produção atendia aos critérios para reconhecimento como ativo intangível. O valor recuperável do know-how incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em \$500.

Ao final de 20X5, o processo de produção está reconhecido como ativo intangível ao custo de \$100 (gasto incorrido desde a data em que os critérios de reconhecimento foram atendidos, ou seja, 1º de dezembro de 20X5). Os gastos de \$900 incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 são reconhecidos como despesa porque os critérios de reconhecimento só foram atendidos nessa data, não sendo incluídos no custo do processo de produção reconhecido na data do balanço.

No exercício de 20X6, os gastos incorridos são de \$2.000. Ao final de 20X6, o valor recuperável do know-how incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em \$1.900.

Ao final de 20X6, o custo do processo de produção é de \$2.100 (gastos de \$100 reconhecidos no final de 20X5 mais \$2.000 reconhecidos em 20X6). A entidade reconhece uma perda de valor de \$200 para ajustar o valor contábil do processo antes dessa perda de valor (\$2.100) ao seu valor recuperável (\$1.900). Essa perda de valor será provisionada para o caso de, em um período posterior, os requisitos de reversão de perda de valor, previstos no CPC 01, serem atendidos.

Reconhecimento de uma Despesa

79. Os gastos com um item intangível devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, exceto:
- (a) se fizerem parte do custo um ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento (ver itens 18 a 78); ou
 - (b) se o item é adquirido numa concentração (ou combinação) de atividades empresariais e não possa ser reconhecido como ativo intangível. Nesse caso, esse gasto (incluído no custo da concentração (ou combinação) de atividades empresariais) deve fazer parte do valor atribuível ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) na data de aquisição.
80. Em alguns casos, são incorridos gastos para gerar benefícios econômicos futuros à entidade sem a aquisição ou criação de um ativo intangível ou outros ativos passíveis de serem reconhecidos. Nesses casos, o gasto é reconhecido como despesa quando incorrido. Por exemplo, exceto quando fizer parte de uma concentração (ou combinação) de atividades empresariais, os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos (ver item 65). Exemplos de outros gastos a serem reconhecidos como despesa quando incorridos:

- (a) despesas com atividades 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 operações ou o lançamento de novos produtos ou processos;
 - (b) gastos com treinamento;
 - (c) gastos com publicidade e atividades promocionais; e
 - (d) gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, de uma entidade.
81. O item 79 não exclui o reconhecimento do pré-pagamento como um ativo, sempre que bens ou serviços forem pagos antes da sua entrega ou prestação.

Despesas Anteriores Não Reconhecidas como um Ativo

82. Gastos com um item intangível reconhecido inicialmente como despesa não devem ser reconhecidos como parte do custo de um ativo intangível em data posterior.

Avaliação após Reconhecimento

83. A Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, que consta do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC, prevê que a entidade pode, em determinadas circunstâncias, optar pelo método de custo ou pelo método de reavaliação para a sua política contábil. Quando a opção pelo método de reavaliação não estiver restringida por uma Lei ou norma legal regularmente estabelecida, a entidade deve optar em reconhecer um ativo intangível pelo método de custo (item 85) ou pelo método de reavaliação (item 86). Caso um ativo intangível seja contabilizado com base no método de reavaliação, todos os restantes ativos da sua classe devem ser registrados utilizando o mesmo método, exceto quando não existir mercado ativo para tais itens.
84. Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos com natureza e uso semelhante, dentro das operações da entidade. Os itens de uma classe de ativos intangíveis são reavaliados simultaneamente para evitar a reavaliação de apenas alguns ativos e a apresentação de valores nas demonstrações contábeis representando uma mistura de custos e valores em datas diferentes.

Método de Custo

85. Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser apresentado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e as perdas acumuladas por Redução ao valor de Recuperação do Ativos (CPC-01).

Método de Reavaliação

86. Após o seu reconhecimento inicial, se permitido legalmente, um ativo intangível deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos a amortização acumulada e a provisão para perdas. Para efeitos de reavaliações nos termos do presente Pronunciamento, o valor justo deve ser apurado em relação a um mercado ativo. As reavaliações devem ser realizadas regularmente para que, na data do balanço, o valor contábil do ativo não apresente divergências relevantes em relação ao seu valor justo.
87. O método de reavaliação não permite:
- (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 além do custo.
88. O método de reavaliação é aplicado após um ativo ter sido inicialmente reconhecido ao custo. No entanto, se apenas parte do custo de um ativo intangível é reconhecido como ativo porque ele não atendia aos critérios de reconhecimento até determinado ponto do processo (ver item 76), o método de reavaliação pode ser aplicado a todo o ativo. Além disso, o método de reavaliação pode ser aplicado a um ativo intangível recebido por subvenção governamental e reconhecido ao valor nominal (ver item 44).
89. É raro existir mercado ativo, com as características descritas no item 8, para um ativo intangível, mas pode acontecer. Por exemplo, em alguns locais, pode haver um mercado ativo para licenças de táxi, licenças de pesca ou cotas de produção transferíveis livremente. No entanto, pode não haver um mercado ativo para marcas, títulos de publicações, direitos de edição de músicas e filmes, patentes ou marcas registradas porque esse tipo de ativo é único. Além do mais, apesar de ativos intangíveis serem comprados e vendidos, os contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais e as transações são relativamente raras. Por essa razão, o preço pago por um ativo pode não constituir comprovação suficiente do valor justo de outro. Adicionalmente, esses preços não costumam ser divulgados ao público.
90. A frequência das reavaliações depende da volatilidade do valor justo de ativos intangíveis que estão sendo reavaliados. Se o valor justo de um ativo reavaliado diferir significativamente do seu valor contábil, será necessário realizar outra reavaliação. O valor justo de alguns ativos intangíveis pode variar significativamente, exigindo, por isso, uma reavaliação anual. Reavaliações frequentes são desnecessárias no caso de ativos intangíveis sem variações significativas do seu valor justo.
91. Se um ativo intangível for reavaliado, a eventual 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.
92. Caso um ativo intangível numa classe de ativos intangíveis reavaliados não possa ser reavaliado porque não existe mercado ativo para ele, deve ser registrado ao custo menos a amortização acumulada e a provisão para perdas.
93. Se o valor justo de um ativo intangível reavaliado deixar de poder ser apurado em relação a um mercado ativo, o seu valor contábil deve ser o valor reavaliado na data da última reavaliação em relação ao mercado ativo, menos a eventual amortização acumulada e a provisão para perdas.
94. O fato de já não existir nenhum mercado ativo para o ativo reavaliado intangível pode indicar que ele pode ter perdido valor, devendo ser testado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.
95. Se o valor justo do ativo pode ser determinado em relação a um mercado ativo na data de avaliação posterior, o método de reavaliação deve ser aplicado a partir dessa data.
96. Se o valor contábil de um ativo intangível aumentar em virtude de uma reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta própria do patrimônio líquido. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado quando se tratar da reversão de um decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.
97. Se o valor contábil de um ativo intangível diminuir em virtude de uma reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado. No entanto, a diminuição deve ser debitada diretamente ao patrimônio líquido, contra a conta própria do patrimônio líquido, caso essa redução não exceda o valor relativo a um crédito vinculado ao mesmo ativo mantido nessa conta.
98. O saldo acumulado relativo à reavaliação acumulada do intangível incluída no patrimônio líquido somente pode ser transferida para os 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.

Vida Útil

99. A entidade deve avaliar se a vida útil de um ativo intangível é definida ou indefinida e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes que formam essa vida útil. 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 prazo durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade.
100. A contabilização de um ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado (ver itens 108 a 117), enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado (ver itens 118 a 121). Os exemplos incluídos neste Pronunciamento ilustram a determinação da vida útil de diferentes ativos intangíveis e a sua posterior contabilização com base na apuração da vida útil.
101. Muitos fatores são considerados na apuração da vida útil de um ativo intangível, inclusive:
- (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 da 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 exigido para obter os benefícios econômicos futuros do ativo e a capacidade e a intenção da entidade para atingir esse nível;
 - (g) o prazo de controle sobre o ativo e limites legais ou similares sobre 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.
102. O termo “indefinida” não significa “infinita”. A vida útil de um ativo intangível deve levar em consideração a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade e a intenção da entidade para atingir esse nível. A determinação de que a vida útil de um ativo intangível é indefinida não deve estar fundamentada em uma previsão de gastos futuros superiores ao necessário para mantê-lo nesse nível de desempenho.
103. Considerando o histórico de rápidas alterações na tecnologia, os *softwares* e muitos outros ativos intangíveis estão suscetíveis à obsolescência tecnológica. Portanto, é

provável que sua vida útil seja curta.

104. A vida útil de um ativo intangível pode ser muito longa ou até indefinida. A incerteza justifica a prudência na estimativa da sua vida útil, mas não a opção por um prazo tão curto que seja irreal..
105. A vida útil de um ativo intangível resultante de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o(s) prazo(s) de renovação, se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem um custo significativo.
106. Podem existir fatores econômicos e legais influenciando a vida útil de um 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 será o menor dos períodos determinados por esses fatores.
107. A existência dos fatores a seguir, dentre outros, indica que a entidade estará apta a renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais sem um custo significativo:
- (a) existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender da autorização de terceiro, 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 seus benefícios econômicos futuros.

Caso esse custo seja significativo, quando comparado aos benefícios econômicos futuros esperados, o custo de “renovação” deve representar, essencialmente, o custo de aquisição de um novo ativo intangível na data da renovação.

Ativos Intangíveis com Vida Útil Definida

Prazo e Método de Amortização

108. O valor amortizável de um ativo intangível com uma vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização 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 termina na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro. O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão, 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.

109. 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 da redução de saldos/quotas e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista uma alteração nesse padrão. Raramente (talvez nunca) há uma evidência convincente para suportar a utilização de um método de amortização de ativos intangíveis com vida útil definida que resulte numa amortização acumulada inferior à obtida mediante a utilização do método linear.
110. A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, sendo incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em um processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques.

Valor Residual

111. Deve-se presumir que o valor residual de um ativo intangível é zero, a não ser que:
- (a) haja o compromisso de terceiros para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou
 - (b) exista um 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.
112. O valor amortizável de um ativo com vida útil definida é determinado após a dedução de seu valor residual. Um valor residual diferente de zero implica em que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.
113. A estimativa do valor residual baseia-se no valor recuperável pela alienação,

utilizando os preços em vigor na data da estimativa para a venda de um ativo similar que tenha atingido o final de sua vida útil e que tenha sido operado em condições semelhantes às aquelas em que o ativo será utilizado. O valor residual é revisado pelo menos ao final de cada exercício. Uma alteração no valor residual deve ser contabilizada como uma mudança na estimativa contábil.

114. O valor residual de um ativo intangível pode ser aumentado, como previsto no item 113. A despesa de amortização de um ativo intangível será zero quando o valor residual for igual ou superior ao seu valor contábil.

Revisão do Prazo e do Método de Amortização

115. O prazo e o método de amortização de um ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver uma alteração no padrão de consumo previsto, o método de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser registradas como mudanças nas estimativas contábeis.
116. Ao longo da vida de um ativo intangível pode ficar evidente que a estimativa da sua vida útil é inadequada. Por exemplo, o reconhecimento de um prejuízo por perda de valor pode indicar que o prazo de amortização deve ser alterado.
117. Com o decorrer do tempo, o padrão dos benefícios econômicos futuros gerados pelo ativo intangível que se espera ingressem na entidade pode mudar. Por exemplo, pode ficar evidente que o método de amortização por redução de saldos/quotas é mais adequado que o método linear. Outro exemplo é o caso do diferimento da utilização dos direitos representados por medidas pendentes em relação a outros elementos do plano de negócios. Nesse caso, os benefícios econômicos gerados pelo ativo talvez só sejam auferidos em períodos posteriores.

Ativos Intangíveis Com Vida Útil Indefinida

118. Um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.
119. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável 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.

Revisão da Vida Útil

120. A vida útil de um ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada

periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de uma estimativa contábil.

121. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC-01, a reavaliação da vida útil de um ativo intangível de indefinida para definida indica 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 uma provisão para perda.

Recuperação do Valor Contábil - Perda por Desvalorização

122. Para determinar se um ativo intangível já não tem valor, a entidade aplica o Pronunciamento Técnico CPC-01. Esse Pronunciamento explica quando e como uma entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou estornar uma perda por desvalorização.

Baixas e Alienações

123. Um ativo intangível deve ser baixado:
- (a) por ocasião de sua alienação; ou
 - (b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.
124. Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo. Esses ganhos ou perdas devem ser reconhecidos no resultado quando o ativo é baixado (exceto se critério específico estiver previsto em outro Pronunciamento contábil), mas não devem ser classificados como receitas de vendas.
125. Existem várias formas de alienação de um ativo intangível (p.ex. venda, arrendamento financeiro ou doação). Para determinar a data da alienação de um ativo, a entidade aplica os mesmos critérios de reconhecimento de receitas de vendas de produtos exceto se critério específico estiver previsto em outro Pronunciamento contábil.
126. Se, de acordo com o princípio de reconhecimento de ativo intangível previsto no item 21, a entidade reconhecer no valor contábil de um ativo o custo de substituição de parte de um ativo intangível, deve baixar o valor contábil da parcela substituída. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou gerada internamente.

127. A remuneração recebível pela alienação de um ativo intangível deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Se esse pagamento for a prazo, o valor recebido deve ser reconhecido inicialmente pelo equivalente ao preço à vista. A diferença entre o valor nominal da remuneração e o equivalente ao preço à vista é reconhecida como receita de juros pela fluência do prazo, refletindo o rendimento do valor a receber.
128. A amortização de um 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.

Divulgação

Geral

129. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:
- (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(s) rubrica(s) da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativos intangíveis for incluída;
 - (e) a reconciliação 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 concentração (ou combinação) de atividades empresariais;
 - (ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda e outras baixas;
 - (iii) aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 86, 96 e 97 e provisão para perdas de ativos reconhecidas ou revertidas diretamente do

- patrimônio líquido, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 (se houver);
- (iv) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 (se houver);
 - (v) reversão de provisão para perdas de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 (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.
130. Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos de natureza e com utilização similares nas atividades da entidade. Entre os exemplos de classes distintas temos:
- (a) ágio (*goodwill*);
 - (b) marcas;
 - (c) títulos de periódicos;
 - (d) software;
 - (e) licenças e franquias;
 - (f) direitos de autor, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;
 - (g) receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e
 - (h) ativos intangíveis em desenvolvimento.
- As classes acima mencionadas devem ser separadas (agregadas) em classes menores (maiores) se isso resultar em informação mais relevante para os usuários das demonstrações contábeis.
131. A entidade deve divulgar informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01, além das informações exigidas no item 129(e)(iii)-(v).
132. A entidade deve divulgar a natureza e o valor das variações de estimativa contábil com impacto relevante no período corrente ou em períodos posteriores. Essa divulgação pode resultar de alterações:
- (a) na avaliação da vida útil de um ativo intangível ;
 - (b) no método de amortização; ou
 - (c) nos valores residuais.
133. A entidade também deve divulgar:
- (a) em relação a ativos intangíveis avaliados como tendo uma vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentam essa

- avaliação. Ao apresentar essas razões, a entidade deve descrever o(s) fator(es) mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida do ativo;
- (b) uma descrição, o valor contábil e 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 governamental e inicialmente reconhecidos ao valor justo (ver item 44):
 - (i) o valor justo inicialmente reconhecido dos ativos;
 - (ii) o seu valor contábil; e
 - (iii) se foram avaliados, 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.
134. Sempre que a entidade descreve o(s) fator(es) mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida do ativo, deve-se levar em consideração os fatores relacionados no item 101.

Ativos Intangíveis Avaliados Após Reconhecimento Utilizando o Método de Reavaliação

135. Caso os ativos intangíveis sejam contabilizados a valores reavaliados, a entidade deve divulgar o seguinte:
- (a) por classe de ativos intangíveis:
 - (i) a data efetiva da reavaliação;
 - (ii) o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados; e
 - (iii) o diferencial entre o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados e o valor desses mesmos ativos se utilizado o método de custo especificado no item 85;
 - (b) o saldo da reavaliação, relacionada aos ativos intangíveis, no início e no final do período, indicando as variações ocorridas no período e eventuais restrições à distribuição do saldo aos acionistas; e
 - (c) métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos ativos.
136. Pode ser necessário juntar as classes de ativo reavaliados em classes maiores para efeitos de divulgação. No entanto, elas não serão integradas se isso provocar a combinação de uma classe de ativos intangíveis que incluiu valores avaliados pelos métodos de custo e de reavaliação.

Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento

137. A entidade deve divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento



reconhecidos como despesas no período.

138. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento incluem todos os gastos diretamente atribuíveis às atividades de pesquisa ou de desenvolvimento (ver itens 77 e 78 para obter orientações sobre o tipo de gasto a incluir para efeitos da exigência de divulgação prevista no item 137).

Outras Informações

139. É recomendável, mas não obrigatório, que a entidade divulgue as seguintes informações:
- (a) descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em operação; e
 - (b) uma 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.

Disposições transitórias

140. Os efeitos de adoção inicial deste Pronunciamento devem ser contabilizados como segue:
- (a) quando um ativo não cumprir os critérios de reconhecimento como ativo intangível, mas foi anteriormente reconhecido como ativo, o item deve ser baixado na data da entrada em vigor deste Pronunciamento;
 - (b) quando um ativo intangível existe na data da entrada em vigor deste Pronunciamento e o custo com o seu desenvolvimento cumpre os critérios de reconhecimento como ativo intangível, mas não estava previamente reconhecido como ativo, o ativo intangível não deve ser reconhecido na data da entrada em vigor deste Pronunciamento;
 - (c) quando um ativo intangível existe na data da entrada em vigor deste Pronunciamento e o custo com o seu desenvolvimento cumpre os critérios de reconhecimento como ativo intangível, tendo sido esse custo anteriormente reconhecido como ativo, considera-se que o reconhecimento foi efetuado de maneira apropriada.



INTERPRETAÇÃO TÉCNICA DO CPC 04

ATIVOS INTANGÍVEIS – CUSTOS COM SÍTIOS PARA INTERNET (*WEB SITES*)

(Correlação : SIC Interpretation 32)

Questão

1. Uma entidade pode incorrer em dispêndios internos com o desenvolvimento e funcionamento do seu próprio sítio para internet (*Web site*) para acesso interno ou externo. Um *Web site* concebido para acesso externo pode ser utilizado para várias finalidades, tais como para promover e publicar os produtos e serviços de uma entidade, proporcionar serviços eletrônicos e vender produtos e serviços. Um *Web site* concebido para acesso interno pode ser utilizado para armazenar políticas da empresa e dados dos clientes, bem como para procurar informações relevantes.
2. As fases de desenvolvimento de um *Web site* podem ser descritas da seguinte forma:
 - (a) Planejamento - inclui a realização de estudos de viabilidade, definindo objetivos e especificações, avaliando alternativas e escolhendo preferências.
 - (b) Desenvolvimento de Aplicativos e da Infra-estrutura - inclui a obtenção de um nome de domínio, a compra e desenvolvimento de hardware e software operativo, a instalação de aplicativos desenvolvidos e testes.
 - (c) Desenvolvimento da Concepção Gráfica - inclui o desenho do aspecto gráfico das páginas *Web*.
 - (d) Desenvolvimento de Conteúdos - inclui a criação, compra, preparação e transferência de informação, seja de natureza textual ou gráfica, no *Web site*, antes da conclusão do desenvolvimento do *Web site*. Essa informação pode ser armazenada em bases de dados individuais integradas no (ou acessadas a partir do) *Web site* ou diretamente codificada nas páginas *Web*.
3. Uma vez concluído o desenvolvimento de um *Web site*, começa a Fase de Funcionamento. Durante essa fase, uma entidade mantém e aperfeiçoa aplicativos, infra-estrutura, concepção gráfica e conteúdo do *Web site*.
4. Ao contabilizar os custos internos com o desenvolvimento e funcionamento do *Web site* de uma entidade para acesso interno ou externo, as questões a serem levadas em consideração são as seguintes:

- (a) se o *Web site* se constitui em um ativo intangível gerado internamente e que está sujeito aos requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 04; e
 - (b) o tratamento contábil apropriado para tais gastos.
5. Esta Interpretação não se aplica aos gastos com a aquisição, desenvolvimento e funcionamento de hardware (p. ex., servidores *Web*, servidores de teste, servidores de produção e ligações à Internet) de um *Web site*. Gastos dessa natureza devem ser contabilizados como ativo permanente, quando apropriado. Além disso, quando uma entidade incorre em gastos com um fornecedor de serviços da Internet que realiza a hospedagem do *Web site* da mesma, o gasto é reconhecido como despesa quando incorrido.
6. O Pronunciamento Técnico CPC 04 não se aplica a ativos intangíveis detidos por uma empresa para venda no curso normal das atividades comerciais nem a locações que se enquadrem no conceito de arrendamento (*leasing*) mercantil. Conseqüentemente, esta Interpretação não se aplica aos gastos com o desenvolvimento ou funcionamento de um *Web site* (ou software de *Web site*) para venda a outra empresa. Quando um *Web site* é alugado ou arrendado, por meio de um arrendamento operacional, o locador ou arrendatário deve aplicar esta Interpretação. Quando um *Web site* é arrendado nos termos de um arrendamento (*leasing*) financeiro, o arrendatário aplica esta Interpretação após o reconhecimento inicial do ativo arrendado.

Consenso

7. O *Web site* de uma empresa que decorra da fase de desenvolvimento e se destine ao acesso interno ou externo constitui um ativo intangível gerado internamente e que está sujeito aos requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 04.
8. Um *Web site* resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido como ativo intangível se, e apenas se, além de cumprir os requisitos gerais descritos no item 21 do CPC 04 para reconhecimento e mensuração inicial, uma entidade satisfizer os requisitos especificados no item 68 do CPC 04. Em particular, uma entidade poderá ter capacidade para satisfazer o requisito de demonstrar de que forma o seu *Web site* irá gerar prováveis benefícios econômicos futuros de acordo com o item 68(d) quando, por exemplo, o *Web site* tem capacidade para gerar receitas, incluindo receitas diretas decorrentes da disponibilização de um serviço de encomendas. Uma entidade não pode demonstrar de que forma um *Web site*, desenvolvido exclusiva e basicamente para promoção e publicidade dos seus produtos e serviços, irá gerar prováveis benefícios econômicos futuros, assim, todos os gastos com o desenvolvimento de tal *Web site* deverão ser reconhecidos como despesa no momento em que forem incorridos.

9. Qualquer dispêndio interno com o desenvolvimento e funcionamento do *Web site* de uma entidade deve ser contabilizado em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 04. A natureza de cada atividade que tenha gerado dispêndio (por exemplo, formação de funcionários e manutenção do *Web site*) e a fase de desenvolvimento ou pós-desenvolvimento do *Web site* devem ser avaliadas para determinar o tratamento contábil apropriado.

Por exemplo: (a) a fase do Planejamento é semelhante em natureza à fase da pesquisa descrita nos itens 65 a 67 do CPC 04. O custo incorrido nessa fase deve ser reconhecido como uma despesa no momento em que for incorrido. (b) a fase do Desenvolvimento de Aplicações e da Infra-estrutura, a fase do Desenho Gráfico e a fase do Desenvolvimento de Conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para efeitos que não seja a publicidade e promoção dos produtos e serviços de uma entidade, são semelhantes em natureza à fase de desenvolvimento descrita nos itens 68 a 75 do CPC 04. O gasto incorrido nessas fases deve ser incluído no custo de um *Web site* reconhecido como ativo intangível, em conformidade com o item 8 acima, quando o gasto puder ser diretamente atribuído e for necessário para a criação, produção ou preparação do *Web site* para que este seja capaz de funcionar da forma prevista pela administração. Por exemplo, o dispêndio com a aquisição ou criação de conteúdos (que não publiquem e promovam os produtos e serviços de uma entidade) especificamente destinados a um *Web site*, ou o dispêndio incorrido para permitir a utilização dos conteúdos (por exemplo, uma taxa para adquirir uma licença de reprodução) no *Web site*, deve ser incluído no custo de desenvolvimento quando esta condição for satisfeita. Porém, em conformidade com o item 82 do CPC 04, o gasto com um item do intangível que inicialmente tenha sido reconhecido como uma despesa nas demonstrações contábeis anteriores não deve ser reconhecido como parte do custo de um ativo intangível numa data posterior (por exemplo, se os custos de direitos autorais (copyright) estiverem totalmente amortizados e o conteúdo for posteriormente disponibilizado num *Web site*). (c) o dispêndio incorrido na fase de Desenvolvimento de Conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para publicar e promover os produtos e serviços de uma entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos), deve ser reconhecido como uma despesa quando incorrido em conformidade com o item 80(c) do CPC 04. Por exemplo, ao contabilizar o gasto com os serviços profissionais prestados para tirar as fotografias digitais dos produtos de uma entidade e aperfeiçoar a respectiva apresentação, o gasto deve ser reconhecido como uma despesa à medida em que os serviços profissionais vão sendo prestados durante o processo e não quando as fotografias digitais forem apresentadas no *Web site*. (d) a fase de Funcionamento começa quando o desenvolvimento de um *Web site* estiver concluído. O gasto incorrido nessa fase deve ser reconhecido como uma despesa quando incorrido, a menos que cumpra os critérios de reconhecimento enunciados no item 18 do CPC 04.

10. Um *Web site* que seja reconhecido como ativo intangível nos termos do item 8



acima deve ser mensurado após o reconhecimento inicial aplicando-se os requisitos estipulados nos itens 83 a 98 do CPC 04. A melhor estimativa da vida útil de um *Web site* deve ser curta.