

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 08, DE 22 DE SETEMBRO DE 2017

Aprova a NBC TSP 08 – Ativo Intangível.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 31 – *Intangible Assets*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 08 – ATIVO INTANGÍVEL

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 15
Patrimônio cultural intangível	11 – 15
Definições	16 – 25
Ativo intangível	17 – 25
Controle de ativo	21 – 24
Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços	25
Reconhecimento e mensuração	26 – 65
Aquisição separada	32 – 39
Gasto subsequente à aquisição de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento	40 – 41
Ativo intangível adquirido por meio de transação sem contraprestação	42 – 43
Permuta de ativos	44 – 45
Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) gerado internamente	46 – 48
Ativo intangível gerado internamente	49 – 65
Fase de pesquisa	52 – 54
Fase de desenvolvimento	55 – 62
Custo do ativo intangível gerado internamente	63 – 65
Reconhecimento como despesa	66 – 70
Despesa anterior não reconhecida como ativo	70

Mensuração após o reconhecimento	71 – 86
Modelo do custo	73
Modelo da reavaliação	74 – 86
Vida útil	87 – 95
Ativo intangível com vida útil definida	96 – 105
Período e método de amortização	96 – 98
Valor residual	99 – 102
Revisão do período e do método de amortização	103 – 105
Ativo intangível com vida útil indefinida	106 – 109
Revisão da vida útil	108 – 109
Redução do valor contábil – perda por redução ao valor recuperável	110
Baixa e alienação	111 – 116
Divulgação	117 – 133
Geral	117 – 122
Ativo intangível mensurado após o reconhecimento utilizando o modelo da reavaliação	123 – 124
Gasto com pesquisa e desenvolvimento	125 – 126
Outras informações	127 – 133
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra norma. Esta norma exige que a entidade reconheça o ativo intangível se, e somente se, os critérios especificados forem atendidos. A norma também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

Alcance

2. **A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização de ativos intangíveis.**
3. **Esta norma se aplica à contabilização de ativos intangíveis, exceto:**
 - (a) **ativos intangíveis dentro do alcance de outra NBC TSP;**
 - (b) **ativos financeiros que representem:**
 - (i) **caixa;**
 - (ii) **instrumento patrimonial de entidade não controlada (individual ou conjuntamente) ou não coligada;**
 - (iii) **direito contratual para receber dinheiro ou outro ativo financeiro ou para permutar ativos e passivos financeiros em condições favoráveis;**

(iv) contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais não derivativos;
e

(v) contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais derivativos que possam ser liquidados por número fixo de instrumentos patrimoniais não derivativos;

(c) reconhecimento e mensuração de ativos oriundos de exploração e avaliação de recursos minerais;

(d) gastos com desenvolvimento e extração de minerais, petróleo, gás natural e recursos naturais não renováveis semelhantes;

(e) ativos intangíveis adquiridos na combinação de negócios no setor público;

(f) ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) decorrente de combinação de negócios no setor público;

(g) direitos e poderes conferidos pela legislação, constituição ou por meios equivalentes;

(h) ativos tributários diferidos;

(i) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes de direitos contratuais de seguradora em contratos de seguro dentro do alcance de norma específica. Nos casos em que a norma específica não identificar os critérios de divulgação, aplicam-se a esses ativos os critérios de divulgação desta norma;

(j) ativos intangíveis não circulantes, classificados como mantidos para venda (ou incluídos em grupo de ativos que estejam classificados como mantidos para venda);
e

(k) itens do patrimônio cultural intangível. No entanto, as exigências de divulgação dos itens 115 a 127 se aplicam a esses itens quando reconhecidos.

4. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

5. (Não convergido).

6. Quando outra NBC TSP tratar de um tipo específico de ativo intangível, prevalece o conteúdo de tal norma específica. Por exemplo, esta norma não se aplica a:

(a) ativos intangíveis mantidos para venda no curso normal das operações da entidade;

(b) arrendamentos mercantis que não sejam: (i) para explorar ou utilizar minério, petróleo, gás natural e recursos não renováveis semelhantes; (ii) acordos de licenciamento para itens, tais como fitas cinematográficas, registros de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais (*copyrights*); (iii) propriedade mantida por arrendatário que seja contabilizada como propriedade para investimento; (iv) propriedade para investimento disponibilizada pelos arrendadores sob a forma de arrendamentos mercantis operacionais; e (v) ativos biológicos fornecidos por arrendadores sob a forma de arrendamentos mercantis;

(c) ativos decorrentes de benefícios a empregados;

(d) ativos financeiros apresentados no item 3(b); e

(e) reconhecimento e mensuração inicial de ativos de concessão de serviços dentro do alcance da NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente. Entretanto, esta norma se aplica à mensuração subsequente e à divulgação de tais ativos.

7. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem forma física, como disco (como no caso de *software*), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme. Ao determinar se o ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado, de acordo com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, ou como ativo intangível nos termos desta norma, a entidade deve avaliar qual elemento é mais significativo. Por exemplo, *software* de máquina-ferramenta controlada por computador, que não funciona sem esse *software* específico, é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. Ele se aplica ao sistema operacional de computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo *hardware*, ele deve ser tratado como ativo intangível.
8. Esta norma se aplica a, entre outros, gastos com propaganda, treinamento, início das operações (também denominados gastos pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento. As atividades de pesquisa e desenvolvimento se destinam à produção de conhecimento. Portanto, apesar de poderem gerar um ativo com forma física (por exemplo, um protótipo), o elemento físico do ativo é secundário em relação ao seu componente intangível, isto é, o conhecimento incorporado a ele.
9. No caso de arrendamento mercantil financeiro, o ativo correspondente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, o arrendatário aplica esta norma para a contabilização do ativo intangível. Direitos cedidos por meio de contratos de licenciamento para itens, como filmes cinematográficos, gravações em vídeo, peças, manuscritos, patentes e direitos autorais se enquadram nesta norma.
10. As exclusões do alcance desta norma podem ocorrer no caso de determinadas atividades ou transações tão especializadas que dão origem a questões contábeis que exigem tratamento diferenciado. Essas questões ocorrem na contabilização de gastos com a exploração ou o desenvolvimento e extração de petróleo, gás e depósitos minerais de indústrias extrativas e no caso de contratos de seguro. Portanto, esta norma não é aplicável a tais atividades e contratos. Entretanto, esta norma se aplica a outros ativos intangíveis utilizados (caso do *software*) e a outros gastos incorridos (como gastos pré-operacionais) por indústrias extrativas ou seguradoras.

Patrimônio cultural intangível

11. Esta norma não exige que a entidade reconheça o patrimônio cultural intangível que, de outra forma, se enquadraria na definição e nos critérios de reconhecimento de ativo intangível. Se a entidade o reconhece, deve aplicar as exigências de divulgação desta norma e pode, mas não é obrigado, aplicar as exigências de mensuração desta norma.
12. Alguns ativos intangíveis são definidos como patrimônio cultural intangível devido a sua relevância cultural, ambiental ou histórica. Exemplos de patrimônio cultural intangível incluem gravações de eventos históricos significativos e direitos de uso da imagem de pessoa pública em selos postais ou moedas comemorativas. Certas características, incluindo as seguintes, são geralmente apresentadas por itens do patrimônio cultural intangível (apesar de que essas características não são exclusivas de tais itens):
 - (a) seu valor em termos cultural, ambiental e histórico é improvável de ser totalmente refletido em valor financeiro baseado a preços de mercado;
 - (b) obrigações legais e/ou estatutárias podem impor proibições ou severas restrições à sua alienação por venda;
 - (c) seu valor pode aumentar ao longo do tempo; e

- (d) pode ser difícil estimar sua vida útil, que, em alguns casos, pode ser de centenas de anos.
13. Entidades do setor público podem possuir expressivos valores em itens do patrimônio cultural intangível, que foram sendo adquiridos ao longo de muitos anos e por vários meios, incluindo compra, doação, legado e desapropriação. Esses itens são raramente mantidos pela sua capacidade de gerar fluxos de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para utilizá-los em tais propósitos.
14. Alguns itens do patrimônio cultural intangível possuem benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços além de seu valor cultural, por exemplo, direitos pagos à entidade para uso de gravação histórica. Nesses casos, devem ser reconhecidos e mensurados na mesma base de outros ativos intangíveis geradores de caixa. Para outros itens do patrimônio cultural intangível, seu benefício econômico futuro ou potencial de serviços é limitado às suas características culturais. A existência de benefícios econômicos futuros e potencial de serviços pode afetar a escolha da base de mensuração.
15. Os requerimentos de divulgação descritos nos itens 117 a 124 exigem que as entidades divulguem informações sobre os ativos intangíveis reconhecidos. Portanto, exige-se que entidades que reconheçam itens do patrimônio cultural intangível divulguem informações a respeito desses, como, por exemplo:
- (a) a base de mensuração utilizada;
 - (b) o método de amortização utilizado, se houver;
 - (c) o valor contábil bruto;
 - (d) a amortização acumulada no final do período, se houver; e
 - (e) a conciliação do valor contábil entre o início e o final do período, demonstrando os seus respectivos componentes.

Definições

16. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

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

Valor contábil é o montante pelo qual o ativo é reconhecido após a dedução da amortização acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

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

Ativo intangível é o ativo não monetário identificável sem forma física.

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

Ativo intangível

17. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis, como conhecimento científico ou técnico; projeto e implantação de novos processos ou sistemas; licenças; propriedade intelectual; e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos

de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias são: *softwares*; patentes; direitos autorais; direitos sobre filmes cinematográficos; listas de usuários de um serviço; licenças de pesca; quotas de importação adquiridas; e relacionamentos com usuários de um serviço.

18. Nem todos os exemplos descritos no item 17 se enquadram na definição de ativo intangível, ou seja, são identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Caso um item alcançado nesta norma não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou na geração interna deve ser reconhecido como despesa quando incorrido.
19. **O ativo é identificável se:**
 - (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, independentemente da intenção de uso pela entidade; ou**
 - (b) **resultar de acordos vinculantes (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.**
20. Para os propósitos desta norma, acordos vinculantes referem-se a acordos que conferem direitos e obrigações similares entre as partes como se equivalessem a um contrato.

Controle de ativo

21. A entidade controla o ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios ou potencial de serviços. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de um ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal do direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de outra forma.
22. Conhecimento científico ou técnico podem gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. A entidade controla esses benefícios ou potencial de serviços se, por exemplo, o conhecimento for protegido por direitos legais, tais como direitos autorais, a limitação de acordo comercial (se permitida), ou por dever legal dos empregados de manterem confidencialidade.
23. A entidade pode dispor de equipe de pessoal especializada e ser capaz de identificar habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços a partir do treinamento. A entidade pode também esperar que esse pessoal continue a disponibilizar as suas habilidades em benefício da entidade. Entretanto, o controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. Por razão semelhante, raramente um talento gerencial ou técnico específico atende à definição de ativo intangível, a não ser que esteja protegido por direitos legais sobre a sua utilização e a obtenção dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, além de se enquadrar em outros aspectos da definição.

24. A entidade pode ter uma carteira de usuários ou taxa de sucesso em prospectar potenciais usuários de seus serviços e esperar que, em virtude dos seus esforços para criar relacionamentos com usuários, esses continuarão a utilizar seus serviços. No entanto, a ausência de direitos legais de proteção ou de outro tipo de controle sobre as relações com os usuários de seus serviços ou a sua fidelidade faz com que a entidade normalmente não tenha controle suficiente sobre os benefícios econômicos previstos ou potencial de serviços gerados do relacionamento com usuários de serviço e de sua fidelidade a tais itens (por exemplo, carteira de usuários de um serviço, participação de mercado ou taxa de sucesso na prestação do serviço, relacionamento e fidelidade dos usuários) que se enquadrem na definição de ativos intangíveis. Na ausência de direitos legais de proteção desses relacionamentos, a capacidade de realizar operações com esses clientes ou similares por meio de relações não contratuais fornece evidências de que a entidade é, mesmo assim, capaz de controlar os benefícios econômicos futuros esperados ou potencial de serviços gerados pelas relações com usuários de serviço. Uma vez que essas operações também fornecem evidências que esses relacionamentos com usuários do serviço são separáveis, eles satisfazem à definição de ativo intangível.

Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços

25. Os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados por 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 no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pode reduzir os custos de produção ou serviços futuros ou melhorar o serviço de entrega em vez de aumentar as receitas futuras. Esse é o caso do sistema *on-line* que permite aos cidadãos renovarem suas carteiras de habilitação mais rapidamente, resultando na redução de pessoal para executar essa função enquanto for aumentando a velocidade de processamento.

Reconhecimento e mensuração

26. O reconhecimento de item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende:
- (a) a definição de ativo intangível (ver itens 17 a 25); e
 - (b) os critérios de reconhecimento (ver itens 28 a 30).

Essa exigência aplica-se aos custos mensurados no reconhecimento (o custo para adquirir em transação com contraprestação ou para gerar internamente um ativo intangível, ou o valor justo do ativo intangível adquirido por meio de transação sem contraprestação) e aos custos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso.

27. A natureza dos ativos intangíveis implica, em muitos casos, não haver o que ser adicionado ao ativo nem a possibilidade de substituição de parte dele. Por conseguinte, a maioria dos gastos subsequentes, provavelmente, é efetuada para manter a expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados ao ativo intangível existente, em vez de atender à definição de ativo intangível e tampouco aos critérios de reconhecimento desta norma. Além disso, dificilmente gastos subsequentes são atribuídos diretamente a determinado ativo intangível em vez da entidade como um todo. Portanto, somente em raras ocasiões os gastos subsequentes (incorridos após o reconhecimento inicial do ativo intangível adquirido ou a conclusão do gerado internamente) devem ser reconhecidos no valor contábil do ativo intangível. Em conformidade com o item 61, gastos subsequentes com marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço e itens de natureza similar (quer sejam eles

adquiridos externamente ou gerados internamente) sempre devem ser reconhecidos no resultado do período quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros gastos incorridos no desenvolvimento das operações da entidade como um todo.

28. **O ativo intangível deve ser reconhecido se, e somente se:**
 - (a) **for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e**
 - (b) **o custo ou o valor justo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.**
29. **A entidade deve avaliar a probabilidade dos benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços esperados, 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.**
30. A entidade deve exercer julgamento para avaliar o grau de certeza relacionado ao fluxo de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços atribuíveis ao uso do ativo, com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, dando maior importância às evidências externas.
31. **O ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo, de acordo com os itens 32 a 43. Quando o ativo intangível é adquirido por meio de transação sem contraprestação, seu custo inicial na data da aquisição deve ser mensurado pelo valor justo.**

Aquisição separada

32. Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente o ativo intangível reflete sua expectativa dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo fluírem a seu favor. Em outras palavras, a entidade espera que haja um fluxo de benefícios econômicos ou potencial de serviços a seu favor, mesmo que haja incerteza em relação à época da entrada e ao valor desses. Portanto, o critério de reconhecimento a que se refere o item 28(a) é sempre considerado atendido para ativos intangíveis adquiridos em separado.
33. Além disso, o custo de ativo intangível adquirido em separado pode normalmente ser mensurado confiavelmente, sobretudo quando o valor é pago em dinheiro ou com outros ativos monetários.
34. O custo de ativo intangível adquirido em separado inclui:
 - (a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e tributos 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.
35. São exemplos de custos diretamente atribuíveis:
 - (a) custos de benefícios a empregados incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais;
 - (b) honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
 - (c) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente.

36. São exemplos de gastos que não fazem parte do custo do ativo intangível:
- (a) gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
 - (b) gastos na transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo gastos de treinamento); e
 - (c) despesas administrativas e outros gastos indiretos.
37. O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não devem ser incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes:
- (a) gastos incorridos durante o período em que o ativo, capaz de funcionar nas condições operacionais pretendidas pela administração, não é utilizado; e
 - (b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida.
38. Algumas operações realizadas em conexão com o desenvolvimento de ativo intangível não são necessárias para deixá-lo nas condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Como essas atividades não são necessárias para que o ativo fique em condições de funcionar da maneira pretendida pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas imediatamente no resultado do período e incluídas nas suas respectivas classificações.
39. Se o prazo de pagamento do 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, a menos que seja passível de capitalização.

Gasto subsequente à aquisição de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento

40. **Gastos de pesquisa ou desenvolvimento:**
- (a) **relativos a projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido em separado e reconhecido como ativo intangível; e**
 - (b) **incorridos após a aquisição desse projeto**
- devem ser contabilizados de acordo com os itens 52 a 60.**
41. A aplicação das disposições dos itens 52 a 60 significa que os gastos subsequentes do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento, adquirido em separado 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 55 – como despesa quando incorridos; e
 - (c) gastos de desenvolvimento que satisfaçam aos critérios de reconhecimento do item 55 – adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

Ativo intangível adquirido por meio de transação sem contraprestação

42. Em alguns casos, o ativo intangível pode ser adquirido por meio de transação sem contraprestação. Isso pode ocorrer quando uma entidade do setor público transfere o ativo intangível a outra entidade em transação sem contraprestação, como direito de aterrissagem em aeroporto; licenças para operação de estações de rádio ou de televisão; licenças de importação; ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos. O cidadão, por exemplo, ganhador do Prêmio Nobel pode ceder suas obras pessoais, incluindo os direitos autorais de suas publicações, ao arquivo nacional (entidade do setor público) em transação sem contraprestação.
43. Nessas circunstâncias, o custo do item é o seu valor justo na data em que é adquirido. Para fins desta norma, a mensuração no reconhecimento de ativo intangível adquirido por meio de transação sem contraprestação pelo valor justo de acordo com os requisitos do item 74, não constitui uma reavaliação. Consequentemente, os requisitos de reavaliação presentes no item 74, e os comentários de suporte dos itens 75 a 86, somente aplicam-se quando a entidade opta por reavaliar o ativo intangível em períodos subsequentes.

Permuta de ativos

44. Ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por um ou mais ativos não monetários, ou pela combinação de ativos monetários e não monetários. A discussão a seguir refere-se à permuta de ativo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de tal ativo intangível deve ser mensurado pelo valor justo, a não ser que o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado confiavelmente. O ativo adquirido deve ser mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga desreconhecer imediatamente o ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo deve ser mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.
45. O item 28(b) especifica que uma das condições de reconhecimento de ativo intangível deve ser a mensuração do seu custo confiavelmente. O valor justo de ativo intangível para o qual não existem transações comparáveis só pode ser mensurado confiavelmente se:
- (a) a variabilidade na faixa de estimativas razoáveis do valor justo não for significativa para esse ativo; ou
 - (b) as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo.

Caso a entidade seja capaz de mensurar, confiavelmente, tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo é utilizado para determinar o custo, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente.

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente

46. **Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.**
47. Em alguns casos, incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, mas que não resultam na geração de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos nesta norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura gerado internamente, o qual não deve ser reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável, ou seja, não é separável nem advém de acordos vinculantes (direitos contratuais

ou outros direitos legais) controlados pela entidade que possam ser mensurados ao custo confiavelmente.

48. As diferenças entre o valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer 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.

Ativo intangível gerado internamente

49. Por vezes, é difícil avaliar se o ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades para:

- (a) identificar se, e quando, existe ativo identificável que vai gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados; e
- (b) determinar confiavelmente o custo do ativo. Em alguns casos, não é possível separar o custo incorrido com a geração interna do ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura gerado internamente ou com as operações usuais da entidade.

Portanto, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve aplicar os requerimentos e orientações contidas nos itens 50 a 65 a seguir, a todos os ativos intangíveis gerados internamente.

50. Para avaliar se o ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, a entidade deve classificar a geração do ativo em:

- (a) fase de pesquisa; e
- (b) 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 desta norma.

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

Fase de pesquisa

52. **Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) deve ser reconhecido. Esses gastos devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.**

53. Durante a fase de pesquisa de projeto interno, não é possível à entidade demonstrar a existência de ativo intangível que vai gerar prováveis benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Portanto, tais gastos devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

54. 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; 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

55. **O ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir:**
- (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 utilizá-lo ou vendê-lo;**
 - (c) **capacidade para utilizar ou vender o ativo intangível;**
 - (d) **forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso esse se destine a uso interno, a sua utilidade;**
 - (e) **disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e utilizar ou vender o ativo intangível; e**
 - (f) **capacidade de mensurar confiavelmente os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.**
56. Na fase de desenvolvimento de projeto interno, a entidade pode, em alguns casos, identificar o ativo intangível e demonstrar que esse vai gerar prováveis benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, uma vez que a fase de desenvolvimento de projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa.
57. 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 fábrica-piloto ou operação que não esteja em escala economicamente viável para produção comercial ou fornecimento de serviços;
 - (d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados; e
 - (e) custos relacionados a *websites* e desenvolvimento de *softwares*.
58. Para demonstrar como o ativo intangível vai gerar prováveis benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, a entidade deve avaliar os benefícios econômicos ou potencial de serviços a serem obtidos por meio desse ativo com base nos critérios tanto da NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa ou da NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa, conforme apropriado. Se o ativo for gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços, somente em conjunto com outros ativos deve ser considerado o conceito de unidades geradoras de caixa previsto na NBC TSP 10.

59. A disponibilidade de recursos para concluir, utilizar e obter os benefícios gerados pelo ativo intangível pode ser evidenciada, por exemplo, pelo 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 deve demonstrar a disponibilidade de recursos externos ao conseguir, com financiador ou provedor de recursos, indicação de que ele está disposto a financiar o plano.
60. Os sistemas de custos da entidade podem, muitas vezes, mensurar confiavelmente o custo de geração interna de ativo intangível, como salários e outros gastos incorridos, para obter direitos autorais ou licenças, ou para desenvolver *softwares* de computador.
61. **Marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço e outros itens de natureza similar gerados internamente não devem ser reconhecidos como ativo intangível.**
62. Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço e outros itens de natureza similar não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento das operações da entidade como um todo. Dessa forma, esses itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

Custo do ativo intangível gerado internamente

63. O custo do ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil nos termos desta norma, como estabelecido no item 31, restringe-se à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende aos critérios de reconhecimento contidos nos itens 28, 29 e 55. O item 70 não permite a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como despesa.
64. O custo do ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis necessários à criação, à produção e à preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração. São exemplos de custos diretamente atribuíveis:
- (a) custos 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.
65. Os seguintes itens não são componentes do custo do ativo intangível gerado internamente:
- (a) gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;
 - (b) ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o ativo atingir o desempenho planejado; e
 - (c) gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo.

Reconhecimento como despesa

66. **Os gastos com um item intangível devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, exceto se fizerem parte do custo de ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento (ver itens 26 a 65).**

67. Em alguns casos, são incorridos gastos para gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços à entidade sem a aquisição ou a criação de ativo intangível ou outros ativos passíveis de serem reconhecidos. No caso do fornecimento de bens, a entidade deve reconhecer esse gasto como despesa quando tiver o direito de acessar aqueles bens. No caso do fornecimento de serviços, a entidade deve reconhecer o gasto como despesa quando receber os serviços. Por exemplo, gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos (ver item 52). Outros exemplos de gastos a serem reconhecidos como despesa quando incorridos:
- (a) gastos com atividades pré-operacionais destinadas a constituir a entidade (ou seja, do início das operações), exceto se estiverem incluídas no custo de item do ativo imobilizado de acordo com a NBC TSP 07. O gasto com o início das operações pode incluir gastos de instalação, tais como jurídicos e de secretaria, incorridos para constituir a pessoa jurídica, gastos para abrir novas instalações ou negócio (ou seja, gastos pré-operacionais) ou gastos com o início de novas unidades operacionais ou o lançamento de novos produtos ou processos (ou seja, pré-operacionais);
 - (b) gastos com treinamento;
 - (c) gastos com publicidade e atividades promocionais (incluindo envio de catálogos e folhetos informativos); e
 - (d) gastos com remanejamento ou reorganização parcial ou total da entidade.
68. A entidade tem o direito de acessar os bens quando os possui. Da mesma forma, ela tem o direito de acessar bens que tenham sido desenvolvidos pelo fornecedor, de acordo com os termos de contrato de fornecimento e cuja entrega possa ser exigida pela entidade em troca do pagamento efetuado. Serviços são recebidos quando são prestados pelo fornecedor de acordo com contrato de prestação de serviços e não quando a entidade os usa para prestar outros serviços, como, por exemplo, para enviar informação sobre o serviço a seus usuários.
69. O item 66 não impede que a entidade reconheça o pagamento antecipado como ativo, quando bens tenham sido pagos antes de a entidade obter o direito de acessá-los. De forma similar, o item 66 não impede que a entidade reconheça o pagamento antecipado como ativo, quando serviços tiverem sido pagos antes de a entidade recebê-los.

Despesa anterior não reconhecida como ativo

70. **Gastos com item intangível reconhecidos inicialmente como despesa de acordo com esta norma não devem ser reconhecidos como parte do custo de ativo intangível em data subsequente.**

Mensuração após o reconhecimento

71. **A entidade deve escolher reconhecer o ativo intangível pelo modelo do custo (item 73) ou pelo modelo da reavaliação (item 74). Caso o ativo intangível seja contabilizado com base no modelo da reavaliação, todos os ativos restantes da sua classe devem ser contabilizados, utilizando o mesmo modelo, exceto quando não existir mercado ativo para esses ativos.**
72. Uma classe de ativos intangíveis é o agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. Os itens de uma classe de ativos intangíveis devem ser reavaliados simultaneamente para evitar a reavaliação de apenas alguns ativos e a apresentação de valores de outros ativos nas demonstrações contábeis, representando uma mistura de custos e valores em datas diferentes.

Modelo do custo

73. **Após o reconhecimento inicial, o ativo intangível deve ser apresentado pelo custo, menos qualquer amortização e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.**

Modelo da reavaliação

74. **Após o reconhecimento inicial, o ativo intangível deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer amortização acumulada subsequente. Para efeitos de reavaliação nos termos desta norma, o valor justo deve ser apurado em relação a mercado ativo. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.**
75. O modelo da reavaliação não permite:
- (a) a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; ou
 - (b) o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.
76. O modelo da reavaliação deve ser aplicado após o ativo ter sido inicialmente reconhecido pelo custo. No entanto, se apenas parte do custo do ativo intangível é reconhecido como ativo, porque ele não atendia aos critérios de reconhecimento até determinado ponto do processo (ver item 63), o modelo da reavaliação pode ser aplicado a todo o ativo. Além disso, o modelo da reavaliação pode ser aplicado a ativo intangível recebido em transação sem contraprestação (ver itens 42 e 43).
77. É raro existir mercado ativo para ativo intangível, mas pode acontecer. Por exemplo, em alguns locais, pode haver mercado ativo para classes homogêneas de licenças ou quotas de produção transferíveis livremente que a entidade adquiriu de outra. No entanto, pode não haver 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, contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais e transações são relativamente raras. Por essa razão, o preço pago pelo ativo pode não constituir evidência suficiente do valor justo de outro. Ademais, os preços muitas vezes não estão disponíveis para o público.
78. A frequência das reavaliações depende da volatilidade do valor justo dos ativos intangíveis que estão sendo reavaliados. Se o valor justo do ativo reavaliado difere materialmente do seu valor contábil, é necessário realizar outra reavaliação. Alguns ativos intangíveis sofrem mudanças frequentes e significativas no seu valor justo, necessitando, portanto, de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias no caso de ativos intangíveis sem variações significativas do seu valor justo.
79. Quando o ativo intangível é reavaliado, o valor contábil desse ativo deve ser ajustado ao valor reavaliado. Na data da reavaliação, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas:
- (a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. Por exemplo, o valor contábil bruto pode ser ajustado em função dos dados de mercado observáveis, ou pode ser ajustado proporcionalmente à variação no valor contábil. A amortização acumulada à data da reavaliação deve ser

ajustada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo após considerar as perdas por redução ao valor recuperável; ou

(b) a amortização acumulada deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo.

O valor do ajuste da amortização acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado de acordo com os itens 84 e 85.

80. **Se o ativo intangível em uma classe de ativos intangíveis reavaliados não puder ser reavaliado porque não existe mercado ativo, ele deve ser reconhecido pelo custo menos qualquer amortização e redução ao valor recuperável acumuladas.**
81. **Se o valor justo de ativo intangível reavaliado não puder mais ser mensurado em referência a mercado ativo, o valor contábil desse ativo deve ser o valor reavaliado na data da última reavaliação em referência ao mercado ativo, menos quaisquer subsequentes amortizações e perdas por redução ao valor recuperável acumuladas.**
82. O fato de não mais existir mercado ativo para o ativo intangível reavaliado pode indicar que ele pode ter sido objeto de redução ao valor recuperável, devendo ser testado de acordo com a NBC TSP 09 ou NBC TSP 10, conforme apropriado.
83. Se o valor justo do ativo puder ser determinado em referência a mercado ativo na data de avaliação posterior, o modelo da reavaliação deve ser aplicado a partir dessa data.
84. **Se o valor contábil do ativo intangível aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser contabilizado diretamente à conta de reserva de reavaliação. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado do período.**
85. **Se o valor contábil do ativo intangível diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. No entanto, a diminuição do ativo intangível deve ser contabilizada diretamente no patrimônio líquido até o limite do saldo credor da conta de reserva de reavaliação referente a esse ativo. A redução reconhecida diretamente no patrimônio líquido reduz seu montante acumulado mediante débito na conta de reserva de reavaliação.**
86. O saldo acumulado relativo à reavaliação do ativo intangível incluída no patrimônio líquido somente pode ser transferido para resultados acumulados quando for realizada. O valor total pode ser realizado com a baixa ou a alienação do ativo. Entretanto, parte da reavaliação pode ser realizada enquanto o ativo é utilizado pela entidade. Neste caso, o valor realizado é 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 resultados acumulados não deve transitar pelo resultado do período.

Vida útil

87. **A entidade deve avaliar se a vida útil do ativo intangível é definida ou indefinida e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades similares que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida ao ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe limite previsível para o período durante o qual o ativo vai gerar fluxos de caixa líquidos positivos, ou fornecer potencial de serviços, para a entidade.**

88. A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. O ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado (ver itens 96 a 105), e o ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado (ver itens 106 a 109).
89. Muitos fatores devem ser considerados na determinação da vida útil do ativo intangível, inclusive:
- (a) a expectativa de uso do 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 exigido para obter os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo e a capacidade e a 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.
90. O termo “indefinida” não significa “infinita”. A vida útil de ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para deixá-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e a capacidade e a intenção da entidade para atingir tal nível. A conclusão de que a vida útil do ativo intangível é indefinida não deve estar fundamentada na previsão de gastos futuros superiores ao necessário para mantê-lo nesse nível de desempenho.
91. Considerando o histórico de rápidas alterações na tecnologia, os *softwares* e muitos outros ativos intangíveis são suscetíveis à obsolescência tecnológica. Portanto, é provável que suas vidas úteis sejam curtas. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido utilizando o ativo intangível podem indicar a expectativa de obsolescência tecnológica ou comercial do ativo, que, por sua vez, pode refletir na redução dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo.
92. A vida útil do ativo intangível pode ser muito longa ou até indefinida. A incerteza justifica a prudência na estimativa da sua vida útil, mas isso não justifica escolher um prazo tão curto que seja irreal.
93. **A vida útil do ativo intangível resultante de acordos vinculantes (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais) não deve exceder a vigência desses direitos, mas pode ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso esses acordos vinculantes sejam outorgados por prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo.**
94. Podem existir fatores econômicos, políticos, sociais e legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos, políticos e sociais determinam o período durante o qual a

entidade deve receber benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios ou serviços. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores.

95. A existência dos fatores a seguir, entre outros, indica que a entidade está apta a renovar os acordos vinculantes (direitos contratuais ou outros direitos legais) sem custo significativo:
- (a) existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os acordos vinculantes (direitos contratuais ou outros direitos legais) serão renovados. Se a renovação depender de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;
 - (b) existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e
 - (c) o custo de renovação para a entidade não é significativo quando comparado aos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços que se esperam fluir para a entidade a partir dessa renovação.

Caso esse custo seja significativo quando comparado aos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados, o custo de renovação deve representar, em essência, o custo de aquisição de novo ativo intangível na data da renovação.

Ativo intangível com vida útil definida

Período e método de amortização

96. **O valor amortizável do ativo intangível com vida útil definida deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil. 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 condições necessárias para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído no grupo de ativos classificado como mantido para venda) ou na data em que ele é desreconhecido, o que ocorrer primeiro. O método de amortização utilizado deve refletir o padrão de consumo previsto pela entidade dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Se não for possível determinar confiavelmente esse padrão, deve ser utilizado o método linear. O encargo de amortização para cada período deve ser reconhecido no resultado do período, a não ser que esta ou outra NBC TSP permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.**
97. Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável do ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, 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 ou potencial de serviços esperados incorporados ao ativo e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.
- 97A. Há premissa refutável de que o método de amortização baseado na receita gerada pela atividade, que inclui o uso de ativo intangível, não é apropriado. A receita gerada pela atividade que inclui o uso de ativo intangível deve refletir fatores típicos que não estão diretamente associados ao consumo dos benefícios econômicos ou potencial de serviços incorporados no ativo intangível. Por exemplo, a receita é afetada por outros insumos e processos, atividades de venda e mudanças nos volumes e preços de venda. O componente de

preço da receita pode ser afetado pela inflação, o que não tem qualquer influência sobre a maneira como o ativo é consumido. Essa premissa só pode ser superada em circunstâncias limitadas:

- (a) em que o ativo intangível é expresso como mensuração de receitas, conforme descrito no item 97C; ou
- (b) quando possa ser demonstrado que as receitas e o consumo dos benefícios econômicos ou potencial de serviços do ativo intangível são altamente correlacionados.

97B. Na escolha do método de amortização adequado, de acordo com o item 97, a entidade pode determinar o fator limitante predominante que é inerente ao ativo intangível. Por exemplo, o contrato que estabelece os direitos da entidade sobre o uso do ativo intangível pode especificar o uso do ativo intangível pela entidade pelo número predeterminado de anos (ou seja, tempo), pelo número de unidades produzidas ou pelo montante total fixo da receita a ser gerada. A identificação do fator limitante predominante pode servir de ponto de partida para a identificação da base adequada da amortização, mas outra base pode ser aplicada se refletir de forma mais próxima o padrão esperado de consumo de benefícios econômicos ou potencial de serviços.

97C. Na circunstância em que o fator limitante predominante, que é inerente ao ativo intangível, é a obtenção do limite de receita, a receita a ser gerada pode ser a base adequada para amortização. Por exemplo, o direito de operar a estrada com pedágio pode estar baseado no montante total fixo de receita a ser gerado a partir de pedágios cobrados cumulativos. No caso em que a receita foi estabelecida como o fator limitante predominante no contrato para a utilização do ativo intangível, a receita que será gerada pode ser a base adequada para a amortização do ativo intangível, desde que o contrato especifique o valor fixo total da receita a ser gerado sobre o qual a amortização deve ser determinada.

98. A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado do período. No entanto, por vezes, os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, o encargo de amortização deve fazer parte do custo de outro ativo, devendo ser incluído no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção deve fazer parte do valor contábil dos estoques (ver NBC TSP 04).

Valor residual

99. **Deve-se presumir que 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.**

100. O valor amortizável de ativo com vida útil definida deve ser determinado após a dedução de seu valor residual. O valor residual diferente de zero implica que a entidade pretende alienar o ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

101. A estimativa do valor residual do ativo baseia-se no valor recuperável pela alienação, utilizando os preços em vigor na data da estimativa para a venda de 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 é utilizado. O valor residual deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício. A alteração no valor residual deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil.

102. O valor residual do ativo intangível pode aumentar até o montante igual ou superior ao seu valor contábil. Se isso ocorrer, a taxa de amortização do ativo intangível é zero, a menos que e até que seu valor residual subsequente reduza a montante abaixo do valor contábil.

Revisão do período e do método de amortização

103. **O período e o método de amortização de 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 alteração no padrão de consumo previsto dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços atrelados ao ativo, o método de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser registradas como mudanças nas estimativas contábeis.**
104. Ao longo da vida de ativo intangível, pode ficar evidente que a estimativa de sua vida útil é inadequada. Por exemplo, o reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável pode indicar que o prazo de amortização deve ser alterado.
105. Com o decorrer do tempo, o padrão dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços gerados pelo ativo intangível que se espera ingressar na entidade pode mudar. Por exemplo, pode ficar evidente que o método dos saldos decrescentes é mais adequado que o método linear. Outro exemplo é o caso da utilização de direitos de licença que depende de medidas pendentes em relação a outros componentes do plano de negócios. Nesse caso, os benefícios econômicos ou potencial de serviços gerados pelo ativo talvez só sejam auferidos em períodos posteriores.

Ativo intangível com vida útil indefinida

106. **Ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.**
107. De acordo com a NBC TSP 09 e a NBC TSP 10, a entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, ou aqueles ainda não disponíveis para o uso, comparando o valor recuperável de seus serviços ou seu valor recuperável, o que for apropriado, com o seu valor contábil:
- (a) anualmente; e
 - (b) sempre que existir indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor.

Revisão da vida útil

108. **A vida útil de ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada a cada exercício, para determinar se eventos e circunstâncias continuam a fundamentar 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 estimativa contábil.**
109. Para ativos intangíveis mensurados pelo modelo do custo, a revisão da vida útil de indefinida para definida, de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme apropriado, é um

indicador de que o ativo possa ter sofrido perda por redução ao valor recuperável. Assim, a entidade deve testar a perda de valor do ativo em relação ao valor recuperável de seus serviços ou seu valor recuperável, determinados de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso, com seu valor contábil e reconhecendo a eventual perda por redução ao valor recuperável.

Recuperação do valor contábil – perda por redução ao valor recuperável

110. Para determinar se o ativo intangível mensurado pelo modelo do custo sofreu perda por redução ao valor recuperável, a entidade deve aplicar a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme apropriado. Essas normas determinam quando e como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como deve determinar o valor recuperável de seus serviços ou seu valor recuperável, conforme apropriado, e quando deve reconhecer ou reverter perda por redução ao valor recuperável.

Baixa e alienação

111. **O ativo intangível deve ser desreconhecido:**

- (a) por ocasião de sua alienação (incluindo a alienação por meio de transação sem contraprestação); ou**
- (b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação.**

112. **Os ganhos ou as perdas decorrentes do desreconhecimento de 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 do período quando o ativo é desreconhecido, exceto se outra norma dispuser em contrário.**

113. Existem várias formas de alienação de ativo intangível (exemplo, venda, arrendamento mercantil financeiro ou por meio de transação sem contraprestação). Para determinar a data da alienação de ativo, a entidade deve aplicar os critérios da NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação para reconhecer a receita da venda de bens.

114. Se, de acordo com o critério de reconhecimento de ativo intangível previsto no item 28, a entidade reconhecer no valor contábil de ativo o custo de substituição de parte de ativo intangível, deve desreconhecer o valor contábil da parcela substituída. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, essa pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou gerada internamente.

115. A quantia a receber pela alienação de ativo intangível deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Se esse pagamento for a prazo, a quantia recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço à vista. A diferença entre o valor nominal da quantia a receber e seu equivalente ao preço à vista deve ser reconhecida como receita de juros, em conformidade com a NBC TSP 02, refletindo o rendimento efetivo do valor a receber.

116. A amortização de ativo intangível com vida útil definida não cessa quando ele deixa de ser utilizado, a não ser que esteja completamente amortizado ou classificado como mantido para venda (ou incluído no grupo de ativos classificado como mantido para venda).

Divulgação

Geral

117. 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) se a vida útil é indefinida ou definida e, se definida, o prazo de vida útil ou a taxa de amortização utilizado;
 - (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 por redução ao valor recuperável) no início e no final do período;
 - (d) a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;
 - (e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:
 - (i) adições, indicando separadamente as que foram geradas internamente e as adquiridas em separado;
 - (ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda;
 - (iii) aumentos ou reduções durante o período decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 74, 84 e 85 (se houver);
 - (iv) perdas por redução ao valor recuperável de ativos reconhecidas no resultado do período, de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10 (se houver);
 - (v) reversão de perdas por redução ao valor recuperável de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10 (se houver);
 - (vi) qualquer amortização reconhecida durante o 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.
118. Uma classe de ativos intangíveis é o grupo de ativos de natureza e com utilização similares nas atividades da entidade. Entre os exemplos de classes distintas, temos:
- (a) marcas;
 - (b) títulos de publicação;
 - (c) *softwares* para computador;
 - (d) licenças;
 - (e) direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;
 - (f) receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e
 - (g) 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.

119. A entidade deve divulgar informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, além das informações exigidas no item 117(e)(iii) a (v).
120. (Não convergido).
121. **A entidade também deve divulgar:**
- (a) para ativos intangíveis avaliados como tendo vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentaram essa avaliação. Ao apresentar essas razões, a entidade deve descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida do ativo;**
 - (b) a descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual material para as demonstrações contábeis da entidade;**
 - (c) para ativos intangíveis adquiridos por meio de transação sem contraprestação e inicialmente reconhecidos ao valor justo (ver itens 42 e 43):**
 - (i) o valor justo inicialmente reconhecido para esses ativos;**
 - (ii) o seu valor contábil; e**
 - (iii) se são mensurados, após o reconhecimento, pelo modelo do custo ou da 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.**
122. Quando a entidade descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de que a vida útil do ativo é indefinida, deve levar em consideração os fatores relacionados no item 89.

Ativo intangível mensurado após o reconhecimento utilizando o modelo da reavaliação

123. **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) a diferença entre o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados e o valor desses ativos se utilizado o modelo do custo especificado no item 73;**
 - (b) o saldo da reavaliação relacionada aos ativos intangíveis, no início e no final do período contábil, indicando as variações ocorridas nesse período e eventuais restrições à distribuição do saldo aos proprietários; e**
 - (c) os métodos e as premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos ativos.**

124. Pode ser necessário agrupar as classes de ativos reavaliados em classes maiores para efeitos de divulgação. No entanto, elas não devem ser agrupadas se isso provocar a apresentação de classe de ativos intangíveis que inclua valores mensurados pelos modelos do custo e da reavaliação.

Gasto com pesquisa e desenvolvimento

125. **A entidade deve divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesa no período.**
126. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento devem incluir todos os gastos diretamente atribuíveis às atividades de pesquisa ou de desenvolvimento (ver itens 64 e 65 para obter orientação sobre o tipo de gasto a incluir para efeito da exigência de divulgação prevista no item 125).

Outras informações

127. 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) breve descrição de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos porque não atendem aos critérios de reconhecimento da presente norma.
128. (Não convergido).
- 129 a 131. (Eliminados).
- 131A a 133 (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília (DF), 22 de setembro de 2017.

Contador José Martonio Alves Coelho
Presidente

Ata CFC n.º 1.033.