

A evolução do pensamento contábil brasileiro sobre o ativo intangível: uma análise sobre a forma de contabilização e as principais implicações nos demonstrativos financeiros no Brasil¹

Glaucia Lemos Fernandes²

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é identificar quais as práticas adotadas pelo sistema contábil brasileiro, sob um aspecto histórico, para contabilização e mensuração do ativo intangível no Brasil e as principais conseqüências deste processo de evolução para a ciência contábil. O Brasil está em pleno processo de convergência de suas normas contábeis para as normas internacionais, com inúmeras adaptações e alinhamento com estas normas. Para concretização do estudo, foram escolhidas três empresas que têm suas demonstrações publicadas na CVM e em jornais de grande circulação com o intuito de aferir como as organizações tem se comportado nesse processo de convergência ao longo dos cinco últimos anos.

Palavras chaves: Ativo intangível. Mensuração. Vida útil. Normas internacionais e brasileiras de contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

O processo de globalização e a interligação entre os mercados do mundo impulsionam a Contabilidade nos mais variados países a conduzirem suas normas contábeis para o contexto internacional. No Brasil não tem sido diferente, provam isso as diversas mudanças que têm ocorrido nas normas brasileiras de contabilidade nos últimos anos. Portanto se faz necessário um estudo sobre a forma que as

¹ Artigo apresentado na disciplina de Projeto e Pesquisa em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, sob a orientação de: Profa. Ma. Maria de Lurdes Furno e Profa. Ma. Simone Letícia Raimundini. Porto Alegre, 2010.

² Aluna do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (glaucyafernandes@ibest.com.br)

organizações vêm realizando esse processo de convergência em suas demonstrações financeiras.

Nessa interligação de mercados entre os países, têm surgido novas propostas de negócios para as organizações e a figura do ativo intangível toma sua importância nos balanços patrimoniais. Ainda que seja polêmico o reconhecimento deste tipo de ativo, é notório que muitos ramos de negócios têm agregado valor para si justamente através do intangível e que se torna necessária uma apresentação contábil destes valores de forma a promover confiabilidade quanto a estes itens.

Em função disso, o Brasil tem demonstrado preocupação quanto à orientação para a contabilização deste tipo de ativo, como, por exemplo, a Lei 11.638/07, que separa o grupo intangível dos demais ativos, e o pronunciamento contábil, o CPC 04 que trata especificamente sobre o tema.

Sobre estes aspectos, o presente trabalho se propõe a analisar o tratamento dado ao ativo intangível no Brasil e quais são as implicações deste tratamento para as entidades que desempenham seus negócios no país.

1.1 OBJETIVOS DO TRABALHO

O presente trabalho pretende identificar quais as práticas adotadas pelo sistema contábil brasileiro, sob um aspecto histórico, para contabilização e mensuração do ativo intangível no Brasil e as principais conseqüências deste processo de evolução para a ciência contábil.

Para isso, serão tratados os seguintes aspectos:

- a) descrever quais são as principais teorias e normas contábeis que embasam o processo de contabilização do ativo intangível no Brasil;
- b) identificar como o processo da convergência da contabilidade influencia este aspecto;
- c) pesquisar como as empresas no Brasil têm tratado este ativo dentro de seus balanços patrimoniais e qual o impacto que as principais mudanças ocasionam para os seus demonstrativos.

1.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Diante da necessidade de delimitação do campo de estudo, optou-se por observar as principais práticas adotadas no país para a contabilização do grupo do ativo intangível, verificando as mudanças ocorridas na legislação contábil quanto ao assunto, de forma a identificar quais são as implicações destas mudanças nas demonstrações financeiras.

Para tal efeito, foram selecionadas três empresas que possuem suas publicações na CVM – Comissão de Valores Mobiliários, cujas demonstrações possuem tal ativo, tornando-se possível um estudo e análise dos fatos que impactam este tipo de ativo e as demonstrações financeiras.

1.3 JUSTIFICATIVA

A evolução da regulação do ativo intangível ao longo do tempo é unanimidade entre os mais importantes estudiosos sobre o tema. Segundo Santos e Costa (2009), apesar de haver restrições normativas quanto ao reconhecimento de certos ativos, notório é que a parte de geração de valor das empresas está atrelada cada vez mais à parcela referida ao ativo intangível.

Com base neste aspecto, os autores retratam que no Brasil as orientações para contabilização deste grupo de ativo geralmente são escassas. Contudo, o país tem passado por algumas mudanças importantes, como a criação do grupo específico do intangível dentro do Balanço Patrimonial, conforme abordagem da Lei nº 11.638/07 e o pronunciamento feito pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04, sobre os intangíveis, havendo assim uma mudança significativa quanto ao seu reconhecimento, mensuração e evidenciação.

Baseado no parágrafo anterior e tendo em vista a relevância dos fatos ocorridos no Brasil, busca-se, assim, aferir quais são os principais impactos destas mudanças para as práticas contábeis realizadas no Brasil quanto ao ativo intangível e quais impactos causam nas demonstrações financeiras.

1.4 METODOLOGIA

Com o intuito de alcançar o objetivo pretendido, optou-se pela metodologia do estudo de caso, que se caracteriza principalmente pelo estudo concentrado de alguns objetos específicos, conforme define Gil (1999, p.73) “[...] estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.”

Desta forma, utilizar-se-á o estudo de caso para análise das três empresas escolhidas, cujas demonstrações financeiras constam publicadas no site da CVM – Comissão de Valores Mobiliários, em seus sites e em jornais de grande circulação. Desta forma, é possível observar qual foi o comportamento destas entidades, ao longo dos cinco últimos anos, tanto quanto à contabilização do grupo intangível, como também quanto ao tratamento dado aos fatos relevantes relacionados ao assunto que impactaram suas demonstrações financeiras.

2 ASPECTOS GERAIS

O grupo ativo intangível está tomando um lugar de importância no patrimônio das empresas devido à relevância de seus valores para os negócios. Segundo Schmidt e Santos (2009), através do índice mundial da Morgan Stanley, o valor contábil das empresas, quando comparado com seu valor cotado na bolsa, é, em média, a metade. Isso demonstra que as incorporações internacionais, a obtenção de marcas conhecidas no mercado, o próprio desenvolvimento tecnológico e a expansão dos mercados têm influenciado essa diferença de valores e que isso se deve principalmente à parcela intangível que se incorpora ao valor das empresas.

A teoria da contabilidade tem sua forma mais complexa quando o assunto é o ativo intangível. Hendriksen e Breda (1999) definem que tangível é uma palavra originária do latim, *tangere*, ou seja, tocar. Logo, ativo intangível são aqueles bens que não podem ser tocados. Contudo, para Schmidt e Santos (2009) o significado etimológico da palavra não contém todos os pré-requisitos necessários para o entendimento sobre o assunto, de forma que para uma melhor compreensão sobre o termo impõem o conhecimento do que é ativo.

Sendo assim, dentro do contexto teórico contábil podem-se citar diversos entendimentos sobre o que é ativo. Ludícibus (1997) define ativo como um recurso controlado pela entidade, com capacidade de geração de caixa. Hendriksen e Breda (1999) o definem como potenciais fluxos de serviço ou direitos a benefícios futuros que estão em poder da organização. Por fim, Schmidt e Santos (2009) ressaltam que, embora as definições pareçam simples, possuem complexidade e uma abrangência muito ampla, de maneira tal que se tornam imprecisas, ainda que tenham conceito muito próximo de ativo econômico. Assim, os autores afirmam que os estudiosos e pesquisadores da Teoria da Contabilidade percebem uma tendência de aproximação entre a Contabilidade e a Economia.

Hendriksen e Breda (1999) afirmam que os ativos tangíveis e intangíveis se confundem muitas vezes, como por exemplo, o contas a receber, que é intangível, ou seja, não se pode tocar. Martins (1972) em sua tese de doutorado retrata muito bem a polêmica existente sobre a definição do ativo intangível quando diz que há “definição (ou falta de)”, retratando que não existe uma definição clara para o termo.

Contudo, Schmidt e Santos (2009, p. 4) dizem que a melhor definição encontrada para o termo é a de Kohler: “[...] ativos de capital que não tem existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que, antecipadamente, sua posse confere ao proprietário [...]”. Ou seja, para o autor os intangíveis são “[...] recursos incorpóreos controlados pela empresa capazes de produzir benefícios futuros.”

Muito embora haja incessante discussão teórica a respeito da definição para os ativos intangíveis, ele precisa atender a alguns critérios específicos, de maneira a manter a confiabilidade na projeção do fluxo de caixa futuro, por isso, Santos e Costa (2009) defendem a importância de restringir o reconhecimento dos ativos intangíveis, principalmente daqueles que são gerados internamente nas empresas.

Desta forma, os ativos intangíveis, conforme Santos e Costa (2009), para serem reconhecidos precisam atender aos seguintes critérios: critérios de identificação, de controle e da existência de benefícios futuros. Portanto, a partir destes requisitos, Schmidt e Santos apresentam os seguintes itens como ativos intangíveis: gastos de implementação pré-operacional, marcas e nomes de produtos, pesquisa e desenvolvimento, *goodwill* (o mais intangível dos intangíveis), direitos de autoria, patentes, franquias, desenvolvimento de *software*, licenças, matrizes de gravação e certos investimentos de longo prazo.

2.1 ASPECTO HISTÓRICO

Sob um plano histórico a respeito do ativo intangível, Schmidt e Santos (2009) relatam que em 1571 já há registros sobre o tema da avaliação do *goodwill*, onde pela primeira vez surge a utilização do termo em decisões judiciais, o que demonstra que a discussão sobre o ativo intangível no mundo é bastante antiga. Quanto ao Brasil, o autor mostra que a tese de doutorado de Eliseu Martins, apresentada na FEA-USP, em 1972, intitulada: “*Contribuição à avaliação do Ativo Intangível*”, é considerado um marco dentro da literatura brasileira sobre o assunto, tornando-se uma referência.

No ano de 1976, segundo Schmidt e Santos (2008), houve inúmeras transformações no cenário brasileiro, tais como a aprovação da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações) e a criação da CVM – Comissão de Valores Mobiliários, exemplos de transformações que deram ao país novas orientações contábeis importantes. Isso propiciou significativas mudanças, entre elas, a separação da contabilidade comercial da contabilidade para fins fiscais.

Schmidt e Santos (2008) afirmam que o país estava seguindo, já nesta época, a mesma tendência da escola norte-americana, pois a criação da CVM veio com o objetivo de disciplinar as atividades do mercado de valores mobiliários. Ou seja, devido à expansão econômica do Brasil e ao crescimento de seu mercado acionário, houve uma crescente influência da escola contábil norte-americana.

Quanto aos aspectos históricos do ativo intangível, para Santos e Costa (2009) o Brasil possui uma orientação escassa a esse respeito, pois alguns intangíveis são tratados de maneira pontual, contudo não existe uma orientação nacional que possa ser aplicada a todos os tipos.

Entretanto, Schmidt e Santos (2009), demonstram que até o advento da Lei nº 11.638/07, não existia uma legislação brasileira que tratasse sobre o tema e não havia uma previsão legal de maneira que os intangíveis possuíssem uma identificação distinta entre os ativos. De forma que, através da Lei nº 11.638/07, passa a existir dentro do grupo do ativo permanente um grupo específico para os ativos intangíveis.

Vale salientar uma importante mudança para os aspectos contábeis no Brasil, trazida através da resolução do CFC – Conselho Federal de Contabilidade nº1.055

de 2005. Ela criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, com o objetivo de constituir uma comissão de profissionais com as competências devidas para a emissão das normas contábeis e constituir, assim, uma única fonte de pronunciamentos, demonstrando a preocupação do Brasil com a necessidade de convergência das normas contábeis brasileiras para os padrões internacionais.

Outro ponto importante, sob o aspecto histórico, é a aprovação da Deliberação nº 553 da CVM, que aprova o pronunciamento técnico CPC 04, emitido pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, tornando assim, obrigatório para as companhias abertas o CPC 04, que trata sobre o ativo intangível. Este pronunciamento, segundo Santos e Costa (2009) demonstra a possibilidade de significativa mudança no reconhecimento, mensuração e evidenciação sobre o intangível.

Ainda quanto ao CPC 04, vale salientar que este pronunciamento trata de situações bastante genéricas quanto aos intangíveis, excetuando situações específicas onde há pronunciamento apropriado para cada item devido as suas peculiaridades como, por exemplo: os financeiros, conforme definido no CPC 14 (IAS 39); ativos de exploração e avaliação CPC 34 (IFRS 6); gastos com desenvolvimento e extração de minerais, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos similares. Deste ponto podemos perceber que os pronunciamentos contábeis estão abordando as situações quanto aos ativos intangíveis de forma mais específica, realidade não experimentada em épocas passadas na contabilidade no Brasil.

Pode-se perceber, assim, o processo de convergência das normas contábeis brasileiras para as normas internacionais cada vez mais fortes. Como ressalta Niyama (2008) que, sendo a Contabilidade uma linguagem para realização dos negócios, faz-se necessária uma constante busca pela harmonização das normas de maneira a atender a particularidade de cada país e, assim, tornar possível a reconciliação dos sistemas contábeis entre os países de forma que as interpretações das informações e sua troca possam se concretizar de maneira semelhante. Isto é o que o Brasil tem buscado nestas mudanças contábeis.

Outro ponto importante retratado por Niyama (2008) é a relevância de repassar ao usuário das informações contábeis aspectos que facilitem os negócios e que informem aquilo que for necessário para as tomadas de decisão. Como o Brasil está aberto economicamente e tem que manter suas relações comerciais com os

outros mercados, faz-se necessária a mudança contábil de forma a possibilitar melhores comparações quanto às informações disponibilizadas para os diversos usuários, sejam nacionais ou internacionais.

2.2 CRITÉRIOS PARA RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL

Visto as mudanças contábeis ocorridas no país quanto ao reconhecimento do ativo intangível, agora em grupo distinto dos demais no Balanço Patrimonial, faz-se necessário o entendimento de como o país vem tratando este ativo e quais são as regras vigentes quanto ao tópico.

Teoricamente, Hendriksen e Breda (1999) descrevem que o reconhecimento deve atender a alguns pré-requisitos básicos para que ocorra o reconhecimento dos ativos intangíveis. Ou seja, primeiramente, devem atender a definição de ativo, depois serem mensuráveis, relevantes e precisos.

Do aspecto conceitual, Hendriksen e Breda (1999, p.388) citam o SFAC 6, parágrafo 25, que define ativo como: “[...] benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma entidade em consequência de transações ou eventos passados.”, definição também defendida pelo CPC 04.

Referente à mensuração, Santos e Costa (2009) retratam que o ativo intangível é mensurado pelo custo, posição também defendida por Hendriksen e Breda (1999), chamada de mensuração ideal.

Quanto à relevância e a precisão, Santos e Costa (2009) reafirmam a importância do equilíbrio entre essas duas características qualitativas que devem conter as informações contábeis. Eles explicam que a relevância pressupõe maior previsibilidade da informação, auxiliando na projeção dos fluxos de caixa, e que a confiabilidade está embasada no atributo da verificabilidade. Esta última é um importante fator limitador para o reconhecimento dos intangíveis, como por exemplo, no caso dos intangíveis que são gerados internamente.

Por isso, Santos e Costa (2009) retratam que nos termos da IAS 38 o ativo atenderá aos critérios de identificação de controle e da existência de benefícios futuros, se atenderem conjuntamente a todos estes critérios. Caso não atendam,

serão lançados como despesa quando incorridos, salvo quando adquiridos em combinação de negócios.

Ou seja, para os autores, o ativo atenderá aos critérios da identificação quando:

a) for separável da entidade, com possibilidade de venda que possibilite aluguel ou permutação, seja individualmente ou em conjunto com algum contrato, tendo ou não, ativo ou passivo relacionado;

b) for resultado de direitos legais, como contratos, por exemplo, e que ainda tenham condições de serem separados de maneira que possam ser transferidos da entidade, ou de outros direitos e obrigações.

Santos e Costa (2009) ressaltam um ponto importante do reconhecimento que é o controle, algo que deve existir sobre os intangíveis, de maneira que os prováveis ganhos futuros com o ativo se concretizem, mas impedindo o acesso de terceiros a esses benefícios.

Quanto aos componentes do custo de um ativo intangível adquirido, Santos e Costa (2009) dizem que ele é compreendido por: primeiro, o preço de compra, inclusive com impostos de importação e impostos que não serão recuperados sobre a compra, deduzidos de descontos comerciais e abatimentos; segundo: qualquer custo que seja diretamente atribuído a preparação do ativo para a finalidade proposta.

Sobre o custo para preparação do ativo, vale salientar que, gastos, quando incorridos na fase de desenvolvimento, que demonstrarem viabilidade técnica, intenção de completar o ativo intangível para uso ou venda, habilidade para usar ou vender o ativo intangível gerando prováveis benefícios econômicos futuros, disponibilidade de adequados recursos técnicos e financeiros para completar a fase de desenvolvimento e capacidade para mensurar a despesa atribuível para o ativo intangível, devem ser reconhecidos junto com o ativo intangível.

Contudo, de acordo com eles, há alguns exemplos de gastos que não fazem parte do custo do intangível, por isso, devem ser apropriados como despesa. Exemplos: propaganda, promoções, custos administrativos, indiretos em geral.

Conforme o pronunciamento CPC 04, para um melhor entendimento, faz-se a divisão quanto ao reconhecimento ao custo nas seguintes partes:

a) adquirido separadamente: neste caso, o pronunciamento trata que o valor do intangível deverá ser seu preço de compra, acrescido de impostos de importação

e impostos não recuperáveis sobre a compra, deduzidos dos descontos comerciais e abatimentos, ou então, de qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta, como por exemplo, honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais.

De maneira geral o pronunciamento trata que os custos diretos, ou seja, os custos de materiais e serviços, custos de benefícios a empregados, honorários para registrar um direito legal e amortização de patentes e licenças, devem ser reconhecidos na data em que o critério é satisfeito. Já os custos indiretos, como por exemplo, gastos gerais na extensão necessária para gerar o ativo e que podem ser alocados em bases razoáveis e consistentes, ou ainda, prováveis custos de empréstimos que poderão ocorrer em certas situações, não fazem parte do ativo intangível, ou seja, uma vez reconhecidos como despesa não poderão ser capitalizados.

b) aquisição em uma combinação de negócios: neste caso, o custo seria igual ao valor justo do ativo, como trata o pronunciamento, que dado que a entidade tem uma expectativa de ganhos futuros com o ativo intangível; sendo ele separável e resultante de direitos legais ou contratuais, possibilita então dados suficientes para uma mensuração segura do seu valor justo. Assim, o adquirente deverá reconhecer este ativo intangível separadamente do ágio que deriva da expectativa de ganhos futuros (*goodwill*), cujo valor é apurado na combinação de negócios.

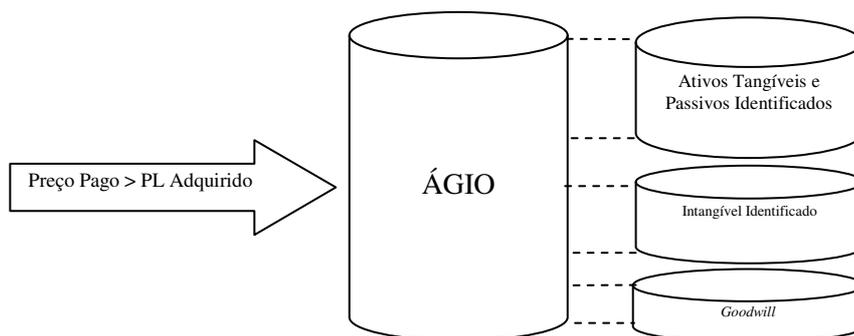


Figura 2.1 - Decomposição do custo total incorrido na operação

Fonte: Fundação do Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI, 2009, p. 229.

Segundo os autores do Manual de Contabilidade (FIPECAFI, 2009), o gráfico acima retrata uma melhor compreensão a respeito deste assunto de forma didática, mostrando a decomposição que deve ser observada. Visto que os intangíveis que forem transacionados devem ser contabilizados pelo custo incorrido na operação, ou seja, os intangíveis que estiverem inclusos no preço de aquisição pago por um negócio, sendo identificáveis com segurança deverão ser contabilizados separadamente do *goodwill* pelo valor justo, desde que não formem um *goodwill* negativo.

c) intangíveis gerados internamente: primeiramente, o pronunciamento contábil é firme na posição referente ao ágio gerado da expectativa de rentabilidade futura, *goodwill*, salientando que ele não deve ser reconhecido como ativo.

De maneira geral, o gráfico abaixo resume o processo de reconhecimento do ativo intangível de forma abrangente, podendo ser aplicado nas diversas situações, mantendo o objetivo de aferir quando o ativo intangível pode ser reconhecido ou não.

Ainda sobre a questão da mensuração dos intangíveis, os autores do Manual de Contabilidade (FIPECAFI, 2009), abordam um princípio referente à questão do reconhecimento, denominado como *arm's length*. Sendo seu principal fundamento o de nortear um acordo, visto às transações realizadas, no sentido de dar equilíbrio e independência aos envolvidos na transação em questão. Ou seja, é o princípio que retrata o porquê de o ativo intangível não ser reconhecido a não ser quando resultar de aquisições de terceiros que sejam independentes.

De maneira geral o gráfico abaixo resume o processo de reconhecimento do ativo intangível de forma abrangente, podendo ser aplicado nas diversas situações aqui retratadas.

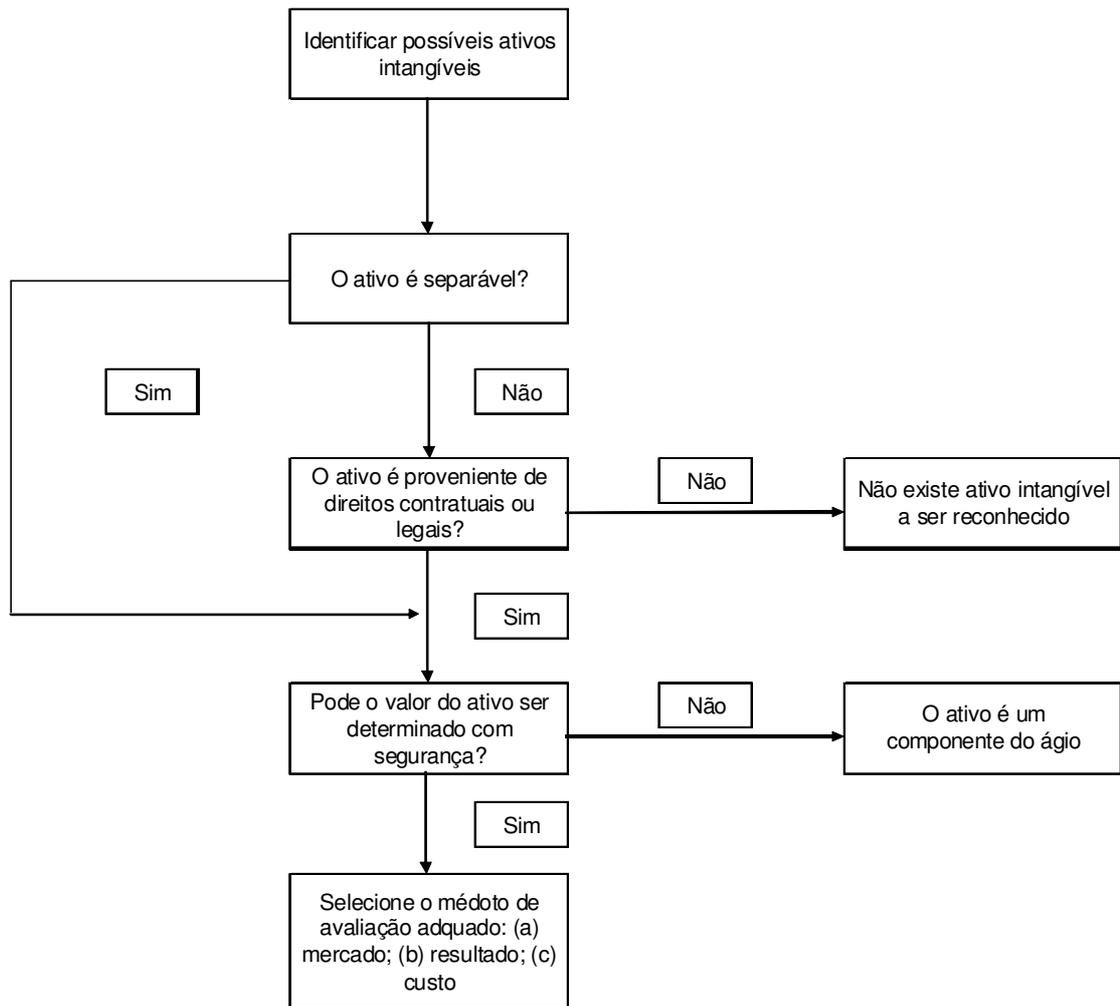


Figura 2.2 - Quadro de reconhecimento dos ativos intangíveis.

Fonte: SANTOS; COSTA; 2009; p. 328

2.4 MENSURAÇÃO SUBSEQUENTE

Quanto à mensuração subsequente, Santos e Costa (2009) relatam que o intangível, de acordo com a norma internacional, poderá ser mensurado pelo valor do custo menos a amortização (quando houver), menos as perdas na recuperação (quando houver), ou ainda, pela reavaliação do ativo intangível, onde caberia o valor reavaliado, menos amortização, (quando houver), menos as perdas na recuperação (quando houver). Na reavaliação, os autores tratam um ponto importante existente, pois há possibilidade de alteração da prática adotada para mensuração, ou seja, pode-se abandonar o custo histórico e adotar o método do valor justo, através do método da reavaliação.

No entanto, Santos e Costa (2009) demonstram que a reavaliação somente é possível nas normas internacionais quando houver intangíveis que sejam negociados em um mercado ativo, sendo que os preços destes intangíveis devem ser de conhecimento público, para que os compradores e vendedores possam ter acesso a esta informação a qualquer tempo.

Quanto à reavaliação os autores do Manual de Contabilidade (FIPECAFI, 2009), assim como Santos e Costa (2009) enfatizam que no Brasil não é permitida a reavaliação dos intangíveis. Cabendo então apenas o método de custo.

Para Santos e Costa (2009), podem existir mudanças quanto à proibição. Visto a existência de mercado de ativos nos Estados Unidos e na Europa, eles acreditam que com o tempo possa ser considerado o ajuste a valor justo. Eles defendem que as autoridades brasileiras devem refletir a respeito, citando como exemplo os créditos de carbono, que é um mercado crescente no Brasil, visto que o país ainda não tem uma resolução definitiva sobre o assunto.

2.5 VIDA ÚTIL, AMORTIZAÇÃO E *IMPAIRMENT* DOS ATIVOS INTANGÍVEIS

Os ativos intangíveis podem ter vida útil definida ou indefinida. De acordo com os autores do Manual de Contabilidade (FIPECAFI, 2009), quando a vida útil for definida, estes ativos serão amortizados pelo tempo da sua vida útil sendo que deverão ser testados ao valor de recuperação quando existir uma indicação para tal. Já se a vida do ativo intangível for indefinida deverá ocorrer teste do valor recuperável anualmente, ou seja, o teste de *impairment*.

O esquema montando abaixo retrata a forma de interpretação utilizada quanto à vida útil de tais ativos:

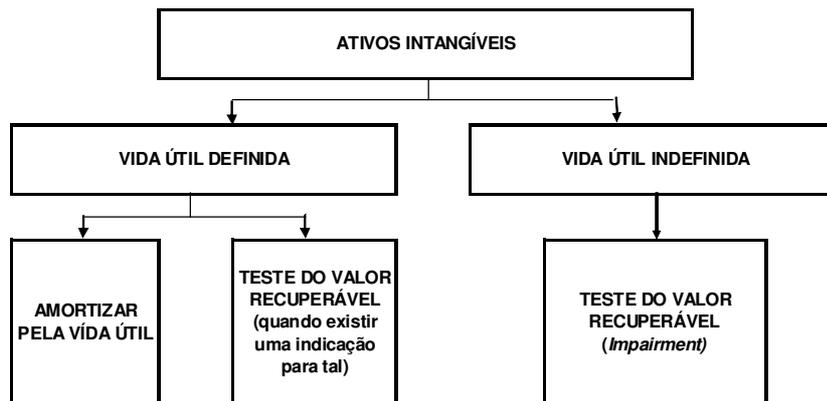


Figura 2.3 - Esquema quanto à aplicação da vida útil dos ativos intangíveis

Fonte: Apresentação realizada pela empresa AES SUL, Porto Alegre, 2010.

Os autores do Manual de Contabilidade (FIPECAFI, 2009), salientam que a amortização dos ativos intangíveis, de acordo com a norma norte-americana, SFAS - *Statement of Financial Accounting Standards* - nº 142, deverá refletir o modo como a rentabilidade esperada deste ativo é consumida ou utilizada. Ou seja, quando houver vida útil definida de forma confiável, o método em linha reta de amortização deverá ser utilizado.

Já quando a vida útil não puder ser definida, deverá ser aplicado o teste do *impairment* anualmente, ou ainda, conforme o IAS - 36 – *Impairment Assets*, sempre que houver evidências que o ativo intangível não gerará os benefícios econômicos esperados.

Quanto à prática contábil adotada no Brasil, os autores salientam que ainda que haja vida útil possível de ser definida ou que o ativo contenha aspectos de não definição de sua vida útil, a mensuração fica limitada a abordagem da amortização.

Santos e Costa (2009) destacam que o método da amortização precisa ser baseado na realidade econômica da empresa, e que as empresas na maioria das situações consideram como zero o valor residual para fins de amortização, contudo se este valor puder ser calculado ele deverá ser considerado e utilizado.

A Instrução da CVM nº 285 de 1998 traz uma abordagem clara quanto ao o ágio ou deságio, retratando que este será amortizado no prazo de 10 anos, quando comprovado e justificado as rentabilidades esperadas. Já nos casos em que houver concessão governamental onerosa, o prazo deverá ser estipulado conforme o contrato da concessão.

Para fins tributários, quanto à amortização do ágio, o Art. 386, do Decreto nº 3.000 de 1999, tem em sua redação a orientação para que na existência de ágio ou deságio concretizado de fusão, incorporação ou cisão, deverá ocorrer uma amortização na razão de 1/60 para cada mês do período de apuração. Acarretando, nestes casos específicos, a dedutibilidade sempre que houver comprovação quanto à expectativa de rentabilidade futura.

2.6 O ATIVO INTANGÍVEL DAS EMPRESAS DE ESTUDO (A, B e C)

Para fins de estudo, foram selecionadas três empresas cujas demonstrações financeiras constam publicadas na CVM – Comissão de Valores Mobiliários e em jornais de grande circulação. Com o objetivo de preservar o nome das empresas escolhidas, essas serão chamadas de empresa A, B e C. Para fins do período de estudo, foram selecionados os demonstrativos financeiros dessas empresas entre os anos de 2005 e 2009, com o objetivo de observar quais foram as práticas contábeis escolhidas e quais os comportamentos adotados.

Com relação às datas de adoção dos padrões contábeis internacionais e brasileiras verifica-se que, conforme o IAS 38 – *Intangible Assets*, as empresas passaram a adotar para suas demonstrações internacionais as normas relativas ao ativo intangível a partir do ano de 2001. Já no Brasil o CPC 04 - Ativo Intangível passou a ser adotado nas demonstrações contábeis junto a CVM a partir de 2009, conforme Deliberação da CVM nº 553 de 12 de novembro de 2008.

Portanto, quanto aos prazos de adoção para tais normas observou-se que as empresas A e B têm saldo nas contas do ativo intangível desde o ano de 2005. Demonstrando que tais empresas já estavam em conformidade com as normas internacionais, por isso, no momento da utilização de tal conta para fins das demonstrações publicadas no Brasil estas empresas já possuíam o conhecimento sobre as principais práticas quanto ao intangível e seu registro contábil. Pois, conforme informação contida no CPC 04, esse pronunciamento está correlacionado com a norma internacional contida no IAS 38.

Conforme análise das demonstrações financeiras da empresa A, publicadas na CVM, as demonstrações financeiras dessa empresa já continham na composição do seu balanço patrimonial a conta do ativo intangível com o propósito de atender os

padrões contábeis internacionais. Inclusive encontram-se disponíveis nas informações aos acionistas da demonstração do valor do saldo desta conta dos anos de 2005, 2006 e 2007, contudo, através das notas explicativas, a empresa demonstra que reclassifica estes valores dos anos de 2005 e 2006 para outras contas contábeis com o objetivo de manter a prática contábil realizada no Brasil. Também, pode-se evidenciar das demonstrações e notas explicativas publicadas que todo o processo da norma internacional já está sendo praticado quanto a questões como mensuração e reconhecimento do ativo intangível.

Vale salientar que no ano de 2007 a empresa A mantém na publicação de seus demonstrativos financeiros no Brasil o valor contábil do ativo intangível, já com o objetivo de manter um valor possível de comparação para o ano de 2008, onde há obrigatoriedade quanto à adoção da conta ativo intangível separada das demais contas do ativo permanente.

Assim, nos anos de 2007, 2008 e 2009, percebemos que a empresa já tem todo o conhecimento contábil necessário para a aplicação do CPC 04 em suas demonstrações contábeis.

Para um melhor entendimento dos valores que compõe os saldos nos devidos anos da empresa A, segue abaixo os valores totais de cada ano estudado, com as devidas observações para os anos onde foram feitas as reclassificações para manter as práticas contábeis brasileiras (2005 e 2006). Percebe-se que no ano de 2007, já se faz toda a alteração necessária, inclusive com a reclassificação dos valores contidos na conta contábil extinta em 2008, ativo diferido.

EMPRESA "A"

Ano	Valor (Reais Mil)	Composição do Saldo Contábil
2005	491.063	Valores referente ao ágio classificados para a conta do Ativo Diferido e Ativo Permanente, Investimentos. Obs: Estes valores foram reclassificados deixando a conta intangíveis zerada, apenas compondo o saldo para demonstrações feitas para outros países.
2006	384.984	
2007	19.223.165	Valores referente ao ágio, softwares, marcas e patentes, outros intangíveis e projetos. Ágios que constavam na conta do ativo Diferido e na Conta Investimentos passam a fazer parte da conta do Ativo Permanente, Intangíveis conforme o CPC 04.
2008	20.405.327	
2009	19.460.088	

Quadro 2.1 - Ativo Intangível Empresa A

Fonte: CVM, 2010.

Quanto à empresa B, observamos o mesmo comportamento da empresa A. A empresa também mantinha valores em conta de ativo intangível, mesmo antes do ano de 2008, ano da obrigatoriedade no Brasil. Adotou também procedimentos de reclassificações contábeis nos anos de 2005 e 2006 e realizou, então, todas as transferências necessárias a partir de 2007, de forma a permitir valores comparáveis entre os anos de 2007 e 2008.

EMPRESA "B"		
Ano	Valor (Reais Mil)	Composição do Saldo Contábil
2005	28.060	Marcas e patentes, tecnologia e direito de uso, contabilizados em conta separada no grupo do Imobilizado. O ágio está contabilizado no diferido.
2006	129.126	
2007	1.350.921	Este saldo compõem marcas e patentes, tecnologia e direito de uso, mais ágio de imobilizado referente a incorporação de novas empresas.
2008	2.327.651	Valores referente a marcas e patentes, tecnologia e direito de uso, ágio de imobilizado referente a incorporação de novas empresas e reclassificação do ativo intangível para o diferido
2009	2.341.035	

Quadro 2.2 - Ativo Intangível Empresa B

Fonte: CVM, 2010.

Vale salientar, que as empresas A e B, conforme constam em suas notas explicativas passaram por aquisições importantes nesses anos de estudo, o que explica o saldo crescente ao longo dos anos da conta do ativo intangível.

EMPRESA "C"		
Ano	Valor (Reais Mil)	Composição do Saldo Contábil
2005	-	Não há valores publicados.
2006	-	
2007	356.617	Valores referentes ao ágio.
2008	535.621	
2009	546.138	

Quadro 2.3 - Ativo Intangível Empresa C

Fonte: CVM, 2010

Quanto à empresa C, esta adotou saldo na conta do ativo intangível apenas no ano de 2007, conforme tabela acima. Visto ser uma empresa de origem brasileira, ela não praticava as normas internacionais como ocorreu com as empresas A e B nos anos de 2005 e 2006. Contudo, no ano de 2007, ela começa a adotar o CPC 04,

para fins de comparabilidade com o ano de 2008, e para cumprimento da Lei 11.638/07, que classifica separadamente o grupo do ativo intangível no balanço patrimonial.

De maneira geral, percebe-se que as empresas aqui estudadas aderiram às novas exigências sem grandes problemas, visto que duas delas já vinham realizando suas demonstrações de acordo com as exigências e padrões internacionais.

Inclusive todas estas empresas quando do reconhecimento e mensuração de seus ativos intangíveis, aplicaram o processo de amortização conforme exigido e realizaram os testes de *impairment* quando necessário. Demonstrando que elas dispunham do *know how* necessário para realização destes procedimentos, antes mesmo da obrigatoriedade da adoção de tais padrões contábeis.

2.7 O QUE AS MUDANÇAS REPRESENTAM PARA AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E SUAS IMPLICAÇÕES

Conforme Hoss, Rojo e Grapeggia (2010), os ativos intangíveis trazem vantagens competitivas para as empresas, pois a mensuração de tais ativos e a sua demonstração contábil representam um fator importante para que o administrador possa tomar decisão quanto a tais ativos. No entanto, os autores salientam que muitos ativos intangíveis não podem ser demonstrados devido à grande dificuldade de mensuração e evidenciação.

Contudo, os autores demonstram como é importante que o administrador conheça os intangíveis de maneira que possa atingir suas metas nos negócios, levando então em consideração não apenas os ativos mensurados no balanço patrimonial, mas também aqueles que não são mensurados, pois os intangíveis são parte importante nas estratégias dos negócios realizados. Um exemplo que pode ser dado é a lista de clientes, que apesar de não estar mensurado, o seu valor intangível no balanço patrimonial é fundamental para que as operações e negócios da empresa sejam concretizados.

Assim, conclui-se que a gestão dos ativos intangíveis, de acordo com os autores, é um desafio constante para o administrador e que a contabilidade, quando dispõe os dados mensuráveis, ajuda no gerenciamento e tomada de decisão quanto a estes tipos de ativos.

Outro ponto levantado pelos autores do Manual de Contabilidade (FIPECAFI, 2009), é que, apesar de todas as mudanças trazidas pela aprovação dos pronunciamentos técnicos, o Brasil ainda não está emparelhado com as normas internacionais. Contudo, eles consideram importante a mudança ocorrida a partir de 2008, de forma que julgam que esta forma de divulgar a informação quanto aos ativos intangíveis passa ter um valor significativo, pois diminui incertezas e implica num melhor desenvolvimento do mercado de capitais.

De acordo com os autores acima, quanto aos impactos ocasionados pelos valores do ativo intangível, agora apresentados separadamente nas demonstrações financeiras, podemos inferir que elas estão mais claras no sentido dos valores intangíveis que podem ser mensurados, buscando atender os *stakeholders* de maneira a permitir um melhor acompanhamento de tais ativos.

Outro ponto levantado por Santos e Costa (2009) demonstra que a partir da adoção da nova norma, começa a surgir para o devido reconhecimento uma quantidade maior de intangíveis, que agora são tratados de uma maneira mais específica do que ocorria anteriormente à adoção do CPC 04, além de um melhor conhecimento dos contadores a respeito do assunto.

Outro ponto levantado pelos mesmos autores e que está atrelado as mudanças ocasionadas pelas novas regras, trata-se do polêmico grupo do ativo diferido que deixa de existir com a nova legislação. Algo efetivamente cumprido pelas empresas estudadas, pois, conforme observado, todas as que tinham valores referentes a ativos intangíveis classificados nesta conta contábil realizaram uma reclassificação logo após a mudança ocorrida passando estes valores a compor o saldo de ativos intangíveis.

3 CONCLUSÃO

Os intangíveis são parte importante para o valor das empresas, visto o avanço tecnológico existente e o grande desenvolvimento econômico atual que permite as empresas agregarem valor a seus ativos através dos intangíveis.

O Brasil está em pleno processo de convergência de suas normas contábeis para as normas internacionais, com inúmeras adaptações e alinhamento com estas normas. Sendo assim, o país já possui evidências de mudanças significativas para

as demonstrações financeiras, de forma que mesmo sabendo que estas demonstrações buscam maneiras de possibilitar uma melhor comparabilidade para seus usuários, ainda é pouco o conhecimento existente quanto a implicações que estas mudanças irão ocasionar.

As mudanças trazidas pela Lei 11.638/07 e CPC 04 são significativas para as empresas, de maneira tal que elas agora passam a ter representados em seu balanço patrimonial o valor dos ativos intangíveis separadamente, uma vez que tais operações importantes já ocorriam, porém não eram apresentadas de maneira tão clara como agora de fato ocorre.

O estudo aqui realizado demonstrou que as empresas que tinham seus balanços publicados fora do Brasil já adotavam as políticas contábeis internacionais quanto aos ativos intangíveis, de forma que, para tais empresas, houve uma facilidade na adoção da norma contábil brasileira, o CPC 04. Bastando apenas uma adaptação do que estavam realizando para publicação de suas demonstrações nos moldes internacionais.

Existem ainda, muitas divergências quanto à mensuração de certos tipos de ativos intangíveis, o que mostra haver muito para ser estudado. Talvez, existindo novas descobertas que possibilitem a mensuração exata de tais ativos, venha tornar-se possível o registro desses ativos na contabilidade, de maneira que facilite para o administrador uma gestão eficiente e um conhecimento mais profundo do comportamento desses ativos ao longo do tempo.

The evolution of Brazilian accounting thinking about intangible assets: an analysis of how accounting and the major implications in the financial statements in Brazil¹

Glaucia Lemos Fernandes²

ABSTRACT

This paper aims to identify the practices adopted by Brazilian accounting system, from a historical aspect, for accounting and measurement of intangible assets in Brazil and the main consequences of this process of evolution to accounting science. It is known that Brazil is advancing in the process of convergence of Brazilian accounting standards to international standards, however, is not paired with these standards yet. To achieve the study, three companies have been chosen, whose financial statements are published at the CVM and major newspapers, in order to assess how organizations have behaved this convergence process during the last five years.

Key words: Intangible assets. Measurement. Useful life. Brazilian and international accounting standards.

¹ Paper presented at the discipline of Project and Research in Accounting Sciences, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, under the guidance of Prof. Ma. Maria de Lurdes Furno and Prof. Ma. Simone Letícia Raimundini. Porto Alegre, 2010.

² Student of Accounting Sciences at UFRGS. (glaucyafernandes@ibest.com.br)

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez.2007. Seção Extra, p.2.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Dispõe sobre o regulamento do Imposto de Renda. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Seção1, p1.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 17 dez.1976. Seção1, p.1.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Comitê de Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2008**. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/index.php>. Acesso em: 10 jun. 2010.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação nº 553, de 12 de novembro de 2008**. 2008. Disponível em: www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos/deli/deli558.doc. Acesso em: 10 jun.2010.

_____. **Companhias Abertas**: Informação sobre as empresas - Informações periódicas eventuais. 2010. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em: 10 jun.2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 04**: Ativo Intangível. 3 out. 2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em: 10 jun. 2010.

_____. **Instrução nº 285, de 31 de julho de 1998. 1998**. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiato.asp?File=/inst/inst285.htm>. Acesso em: 10 jun. 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, Heldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOSS, Osni; ROJO, Claudio Antonio; GRAPEGGIA, Mariana. **Gestão de Ativos Intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2010.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. **IAS 38**: Intangible Assets. set. 1998. Disponível em: <http://www.iasb.org/IFRSs/IFRS.htm>. Acesso em: 10 jun. 2010.

_____. **IAS 36**: Impairment of Assets. jun. 1998. Disponível em: <http://www.iasb.org/IFRSs/IFRS.htm>. Acesso em: 10 jun. 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: aplicável as demais sociedades-FIPECAFI. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

NIYAMA, Jorge K. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2008.

SANTOS, Antonio H. dos; COSTA, Fabio M. IAS 38: Ativos Intangíveis. In: ERNEST & YOUNG; FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS, FEA/USP. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 324-338.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José L. dos; FERNANDES, Luciane A. **Fundamentos da Avaliação de Ativos Intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2009.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José L. dos. **Avaliação de Ativos Intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **História da Contabilidade**: Foco na Evolução das Escolas do Pensamento Contábil. São Paulo: Atlas, 2008.