

ATIVO INTANGÍVEL

COMENTÁRIOS TRIBUTÁRIOS AO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 04 (R1)

Edison Carlos Fernandes

Advogado. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor da Escola de Direito de São Paulo (FGV Direito SP) e do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Ativo intangível 3 Reconhecimento e mensuração do ativo intangível 4 Tratamento tributário do ativo intangível 5 Referências.

RESUMO: Este trabalho traz comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1), que trata do ativo intangível.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Direito tributário. Ativo intangível.

1 INTRODUÇÃO

O tratamento contábil dos ativos intangíveis é hoje um dos pontos mais polêmicos em teoria da contabilidade. As primeiras companhias a chegar a US\$ 1 trilhão de valor de mercado foram as da chamada nova economia ou economia digital, como Apple e Amazon. O que justifica esse valor de mercado? Certamente, não são os ativos reconhecidos contabilmente, são os ativos incorpóreos, que não estão registrados nas demonstrações financeiras. O motivo dessa "ausência" de escrituração será explicado neste artigo. De qualquer maneira, devemos ter ciência de que essa é uma questão na pauta dos reguladores dos padrões internacionais das demonstrações financeiras (IFRS).

Embora sejam apresentados comentários sobre o reconhecimento e a mensuração dos ativos intangíveis, o foco do presente artigo é o tratamento tributário dado pela legislação brasileira.

2 ATIVO INTANGÍVEL

Até 2007, antes da mudança no marco regulatório do direito contábil brasileiro, os bens incorpóreos eram reconhecidos no ativo imobilizado, juntamente com os bens corpóreos. Foi a Lei n. 11.638, de 2007, que alterou a redação do artigo 178, § 1º, da Lei n. 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades por Ações – LSA) incluindo o grupo do ativo intangível. Atualmente, o artigo 179, VI, da mesma Lei das S.A., estabelece que devem ser reconhecidos no *ativo intangível* "os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido". A regulamentação desse registro contábil é dada pelo Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 04 (R1) – Ativo Intangível.

Já na lei, vemos que o *ativo intangível* são os direitos sobre bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade empresarial desenvolvida pela pessoa jurídica. Para o CPC 04, *ativo intangível* "é um ativo não monetário identificável sem substância física" (definições do parágrafo 8).

Muitas vezes, o item não corpóreo vem incluído em um bem de existência física. Nesses casos, deve ser avaliado qual elemento é mais significativo. Por exemplo: o *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo *hardware*, ele deve ser tratado como ativo intangível (parágrafo 4 do CPC 04 [R1]). Quando o elemento físico do ativo é secundário, poderá haver o reconhecimento do ativo intangível. Vale dizer que nem todo item incorpóreo será reconhecido como ativo intangível.

Por ser ativo, o reconhecimento de item intangível deve cumprir os requisitos respectivos, quais sejam: ser controlado e gerar benefícios futuros para a pessoa jurídica. Por ser intangível, conquanto sucinta, a sua definição já revela outro requisito a ser cumprido: ser identificável.

De acordo com o parágrafo 12 do CPC 04 (R1), um ativo satisfaz o critério de identificação quando:

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

Quanto ao controle, a pessoa jurídica poderá reconhecer um ativo intangível quando detiver o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, a capacidade da pessoa jurídica de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos judicialmente, se necessário. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma (parágrafo 13 do CPC 04 [R1]).

Uma situação específica relacionada a ativo intangível deve ser destacada: o controle exercido pela pessoa jurídica sobre os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. Por razão semelhante, raramente um talento gerencial ou técnico específico atende à definição de ativo intangível, a não ser que esteja protegido por direitos legais sobre a sua utilização e obtenção dos benefícios econômicos futuros, além de se enquadrar nos outros aspectos da definição (parágrafo 15 do CPC 04 [R1]).

Por seu turno, os benefícios econômicos futuros 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 pessoa jurídica. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual em um processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras (parágrafo 17 do CPC 04 [R1]).

São exemplos de recursos intangíveis: conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Além disso: *softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização. Conquanto seja reconhecido contabilmente como ativo intangível, o ágio por expectativa de rentabilidade

futura (*goodwill*) gerado em combinação de negócios não será tratado neste artigo; dada a sua particularidade, o *goodwill* será comentado por ocasião do CPC 15 – Combinação de Negócios.

Tampouco será tratado do ativo intangível atinente às concessões de serviços públicos que merecerão comentários juntamente com o assunto específico dessas concessões.

3 RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL

Considerando os requisitos para o seu registro nas demonstrações financeiras, o ativo intangível deve ser reconhecido apenas se (parágrafo 21 do CPC 04 [R1]):

- (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- (b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade.

Além disso, deve ser avaliada a probabilidade de geração de benefícios econômicos futuros utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo (parágrafo 22 do CPC 04 [R1]).

Cumpridos os requisitos do reconhecimento, o ativo intangível deve sempre ser mensurado *inicialmente* pelo custo. A composição desse custo depende da circunstância de "aquisição" do ativo intangível: se adquirido separadamente ou se gerado internamente na própria pessoa jurídica.

De acordo com o parágrafo 27 do CPC 04 (R1), o custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

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

Em complemento, o parágrafo 32 do mesmo CPC determina que se o prazo de pagamento de ativo intangível excede os prazos normais de crédito, seu custo deve ser 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, como custo financeiro diretamente identificável de ativo, durante o período em que esteja sendo preparado para o

uso pretendido pela administração (quando se tratar de ativo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso).

De outra parte, por vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades para (parágrafo 51 do CPC 04 [R1]):

- (a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e
- (b) determinar com confiabilidade o custo do ativo. Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente ou com as operações regulares (do dia a dia) da entidade.

Para confirmar o reconhecimento contábil do ativo intangível gerado internamente, é preciso distinguir a *fase de pesquisa* e a *fase de desenvolvimento*. A pesquisa não gera qualquer intangível a ser escriturado como ativo, devendo os respectivos valores ser lançados diretamente em conta do resultado (despesa). Isso porque, durante a fase de pesquisa de projeto interno, a pessoa jurídica não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros (parágrafo 55 do CPC 04 [R1])¹.

Com relação ao desenvolvimento, o parágrafo 57 do CPC 04 (R1) determina:

57. Um 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 enumerados:

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

1. De acordo com as definições do CPC 04 (R1), *pesquisa* é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

(f) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

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

Marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis. Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Dessa forma, esses itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis (parágrafos 63 e 64 do CPC 04 [R1]).

Somado ao custo, o ativo intangível de vida definida deve ser amortizado pelo tempo de vida útil, descontado o valor residual estimado que a pessoa jurídica possa vir a obter ao término desse prazo. Haverá valor residual sempre que o ativo intangível puder ser negociado, isto é, alienado a terceiro. *A contrario sensu*, o ativo intangível de vida indefinida não deve ser amortizado. Essa amortização representa o reconhecimento de *despesa* respectiva no resultado do exercício, de modo que o custo do ativo intangível impacte o lucro ou o prejuízo conforme a vida útil definida transcorra.

O ativo intangível também está sujeito ao teste de recuperabilidade (*impairment*), conforme os comentários apresentados ao CPC 01 (n. 2 da **Revista de Direito Contábil Fiscal**)².

4 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ATIVO INTANGÍVEL

Inicialmente, cumpre destacar os dispositivos da Lei n. 12.973, de 2014, sobre o ativo intangível, que adaptaram a legislação tributária ao novo marco do direito contábil brasileiro, quais sejam:

2. FERNANDES, Edison Carlos. Redução ao valor recuperável de ativos (*impairment*) – Comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1). **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 263-270, jul./dez. 2019.

Seção XVIII

Amortização do Intangível

Art. 41. A amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível é considerada dedutível na determinação do lucro real, observado o disposto no inciso III do *caput* do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Art. 42. Poderão ser excluídos, para fins de apuração do lucro real, os gastos com desenvolvimento de inovação tecnológica referidos no inciso I do *caput* e no § 2º do art. 17 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, quando registrados no ativo não circulante intangível, no período de apuração em que forem incorridos e observado o disposto nos arts. 22 a 24 da referida Lei.

Parágrafo único. O contribuinte que utilizar o benefício referido no *caput* deverá adicionar ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o valor da realização do ativo intangível, inclusive por amortização, alienação ou baixa.

De maneira regulamentar, a Instrução Normativa RFB n. 1.700, no seu artigo 126, estabelece que "a amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível, *registrada com observância das normas contábeis*, é dedutível na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços". (grifos nossos). Dessa forma, entende-se que a amortização do ativo intangível é dedutível na apuração dos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL) em conformidade com a respectiva despesa reconhecida em observância às regras contábeis. Apesar de o artigo 58 da Lei n. 4.506, de 1964, já tratar da amortização do ativo intangível e de não ter sido revogado, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto n. 9.580, de 2018, confirma a adoção da prática contábil no artigo 330.

Há diferença, contudo, no tratamento contábil e tributário do ativo intangível gerado internamente por meio do desenvolvimento de inovação tecnológica. Isso porque o artigo 42 da Lei n. 12.973, de 2014, expressamente permite a dedução do gasto referente à inovação tecnológica quando incorrido, e não quando integrado o ativo intangível. Em decorrência, a amortização do ativo intangível gerado pelo desenvolvimento de inovação tecnológica será adicionada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ainda sobre os tributos sobre o lucro, a redução a valor recuperável (*impairment*) do ativo intangível é indedutível até o momento da realização (baixa), seguindo, pois, a regra geral. Além disso, por se tratar de um ativo não circulante, eventual perda de capital na sua alienação será considerada na formação do prejuízo não operacional (artigo 43 da Lei n. 12.973, de 2014).

Já com relação à Contribuição para o PIS e à COFINS, a amortização do ativo intangível será base para a tomada de créditos no regime não cumulativo (artigo 3º, XI, da Lei n. 10.637, de 2002) e não comporá a base de cálculo dessas contribuições eventual ganho de capital apurado na alienação do ativo intangível (artigo 1º, § 3º, II, da Lei n. 10.833, de 2003).

5 REFERÊNCIAS

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1)**): ativo intangível. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%62014.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2021.

FERNANDES, Edison Carlos. Redução ao valor recuperável de ativos (*impairment*) – Comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1). **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 263-270, jul./dez. 2019.