



CAPITULO

020000 - SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL - SIAFI

SECAO

020300 - MACROFUNÇÕES

ASSUNTO

020345 - ATIVOS INTANGÍVEIS

1. REFERÊNCIAS

1.1. RESPONSABILIDADE Coordenação-Geral de Contabilidade da União.

1.2. COMPETÊNCIA Portaria/STN n 833, de 16 de dezembro de 2011, que revogou a IN/STN n 05, de 6 de novembro de 1996, de instituição deste Manual.

1.3. FUNDAMENTO

1.3.1. BASE LEGAL

1.3.1.1. Lei n 4.320, de 17 de março de 1964.

1.3.1.2. Decreto n 93.872, de 23 de dezembro de 1986.

1.3.2. BASE ADMINISTRATIVA

1.3.2.1. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

1.3.2.2. NBC TSP 08 Ativo Intangível, de 22 de setembro de 2017.

1.3.2.3. NBC T 16.9 Depreciação, Amortização e Exaustão (Resolução CFC 1.136, de 21 de novembro de 2008).

1.3.2.4. NBC T 16.10 Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (Resolução CFC n 1.137, de 21 de novembro de 2008, itens 32 a 34).

1.3.2.5. International Public Sector Accounting Standard IPSAS 31 Intangible Assets.

2 - APRESENTAÇÃO/FINALIDADE

2.1. O objetivo desta macrofunção é demonstrar o tratamento contábil para a identificação, reconhecimento e mensuração do ativo intangível nas entidades do setor público. E tem como finalidade evidenciar, nas demonstrações contábeis, informações condizentes e consistentes desse tipo de ativo.

2.2. Quando a UG se deparar com a análise de elementos intangíveis como propaganda, marcas, patentes, treinamento, softwares, início das operações (pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento, o tratamento a ser realizado deve ser o desta macrofunção, a não ser que outra norma trate de casos específicos.

2.3. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem forma física, como disco (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 ou



como ativo intangível nos termos desta macrofunção, 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. Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

2.3.1. Softwares do tipo Original Equipment Manufacturer OEM, devem ser reconhecidos como parte integrante de um bem tangível, uma vez que não é possível mensurá-los confiavelmente, conforme requer o item 28, alínea b, da NBC TSP 08 Ativo Intangível.

2.4. Esta macrofunção se aplica, por exemplo, a gastos com propaganda, treinamento, início das operações (pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento. Estas últimas se destinam à produção de conhecimento. Portanto, apesar de poderem gerar um ativo com forma física (um protótipo), o elemento físico é secundário em relação ao componente intangível.

2.5. Outro caso é o do arrendamento mercantil financeiro, em que o ativo correspondente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, o arrendatário aplicará esta macrofunção para a contabilização do ativo intangível, se for o caso.

2.6. Nos casos de direitos cedidos por meio de contratos de licenciamento para itens como filmes cinematográficos, gravações em vídeo, peças, manuscritos, patentes e direitos autorais, aplicam-se as disposições contidas nesta macrofunção.

2.7. Há, contudo, casos em que a natureza das operações envolve análises e estudos mais profundos, os quais não são tratados por esta macrofunção, tais como exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósito de minerais de indústrias extrativas ou no caso de contratos de seguros. Portanto, esta norma não é aplicável a tais atividades e contratos.

2.8. 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.

2.9. Esta macrofunção se aplica à contabilização de ativos intangíveis, exceto:

a) 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.



b) Reconhecimento e mensuração de ativos oriundos de exploração e avaliação de recursos minerais;

c) Gastos com o desenvolvimento e a extração de recursos minerais, petróleo, gás natural e outros recursos não-renováveis similares;

d) Ativo intangível adquirido em combinação de negócios no setor público (*);

* Combinação de negócios é quando uma entidade adquirente, realizando uma transação qualificável como negócio, adquire o controle de outra entidade, comprando os ativos e assumindo os passivos por meio de fusão ou incorporação.

e) Ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill ou fundo de comércio) decorrente da combinação de negócio no setor público (significado de combinação de negócio, vide item acima);

f) Direitos e poderes conferidos pela legislação, constituição ou por meios equivalentes;

g) Ativos tributários diferidos;

h) Custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes dos direitos contratuais de seguradora em contratos de seguros 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 macrofunção;

i) Patrimônio cultural intangível. No entanto, as exigências de divulgação se aplicam a esse item quando reconhecido, apesar do reconhecimento e mensuração serem facultativos; e

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

2.9.1. Quando outra macrofunção tratar de um tipo específico de ativo intangível, o seu conteúdo deve ser aplicado em detrimento desta. Assim, caso existam macrofunções específicas, o conteúdo desta macrofunção não se aplica aos seguintes ativos intangíveis:

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 investimentos;

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 2.9.a; e

e) Reconhecimento e mensuração inicial de ativos de concessão de serviços de Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente. Entretanto, esta macrofunção se aplica à mensuração subsequente e à divulgação de tais ativos.

3. CONCEITOS/DEFINIÇÕES

3.1. Para efeitos desta norma, entende-se:

3.1.1. Ajustes de Exercícios Anteriores: são considerados os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes, devendo ser reconhecidos à conta do patrimônio líquido e evidenciados em notas explicativas.

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

3.1.3. Ativo Intangível: são direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade. Destaca-se por ser um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

3.1.4. Benefícios econômicos futuros: possibilidade de os recursos esperados serem utilizados para: i) gerar entradas de caixa para a entidade; ou ii) reduzir saídas de caixa para a entidade.

3.1.5. 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 produção comercial ou do uso do ativo.

3.1.6. Mensuração: é a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

3.1.7. Patrimônio Cultural Intangível: ativos que, devido a relevância cultural, ambiental ou histórica, são definidos como patrimônio cultural intangível.

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

3.1.9. Potencial de serviços: capacidade de um recurso controlado por uma entidade contribuir para a oferta de bens e serviços públicos, de acordo com a finalidade da entidade. O objetivo primordial não é gerar fluxos de caixa para a entidade e sim gerar prestação de serviços ou bens públicos à sociedade.

3.1.10. Reavaliação: é a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.



3.1.11. Redução ao valor recuperável (impairment): é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, adicional e acima do reconhecimento sistemático das perdas de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço que se efetua normalmente, ou seja, acima do que normalmente se reconhece por meio da depreciação.

3.1.12. Valor Bruto Contábil: é o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

3.1.13. Valor depreciável, amortizável e exaurível é o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual.

3.1.14. Valor Realizável Líquido: é a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.

3.1.15. Valor Recuperável: é o valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação (preço líquido de venda), ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, estimado com base nos fluxos de caixa futuros trazidos a valor presente por meio de taxa de desconto (valor em uso), o que for maior.

3.1.16. Valor Residual: é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica (após baixa da depreciação, amortização ou exaustão), deduzidos os gastos esperados para sua alienação.

3.1.17. Vida útil econômica: é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios econômicos futuros de um ativo.

4. PROCEDIMENTOS

4.1. RECONHECIMENTO

4.1.1. A legislação exige que, para se reconhecer o ativo intangível, é necessário que, inicialmente, o item analisado atenda todos os requisitos para reconhecimento do elemento (ativo, nesse caso), para depois ser reconhecido como intangível. Ou seja, se o item não preencher as características de ativo, conseqüentemente não atenderá o de ativo intangível e, com isso, todos os gastos incorridos deverão ser reconhecidos como variação patrimonial diminutiva no período em que ocorrerem.

4.1.2. As entidades, no desempenho de suas atividades, despendem recursos ou contraem obrigações decorrentes de aquisição, desenvolvimento, manutenção ou aprimoramento de ativos que propiciarão benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. E é nesse dispêndio em que ocorre a geração/aquisição de ativos tangíveis ou intangíveis. Tratando-se de intangível, os procedimentos desta macrofunção deverão ser observados.

4.1.3. O dispêndio desses recursos, para que seja reconhecido primeiramente como ativo, deve demonstrar que são recursos controlados no presente, resultantes de eventos passados e dos quais se espera que resultem benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade durante vários exercícios.



4.1.4. Preenchendo os requisitos de ativo, os ativos intangíveis devem ser reconhecidos como intangíveis se forem identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Esse reconhecimento só ocorre 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.

4.1.5. O ativo intangível é identificável se: i) 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 ii) 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.

4.1.6. Controlar um ativo intangível significa dizer que a entidade detém o poder de: a) obter benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços; e b) restringir o acesso de terceiros a esses benefícios ou serviços. A ausência de direitos legais pode até dificultar a comprovação de controle, no entanto, não é condição imprescindível. Há outras formas de comprovar o controle.

4.1.7. Na avaliação dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados a entidade deve utilizar 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.

4.1.7.1. Como exemplo de premissas preconizadas no subitem anterior, cite-se a comparação entre a quantidade de serviços gerada pela entidade antes da utilização do intangível e a quantidade de serviços prevista a partir desta utilização, devendo o resultado desta comparação evidenciar um incremento de serviços prestados pela entidade.

4.1.7.2. Outro exemplo seria a redução dos custos envolvidos na prestação de serviços pela entidade, proporcionada pela utilização do intangível.

4.1.8. As formas em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços podem ser detectáveis são: a) recebimentos pela venda de serviços ou produtos; b) reduções de custos na prestação de um serviço ou geração de um ativo ou produto; c) outros benefícios resultantes do uso do ativo.

4.1.9. Nessa avaliação, a entidade deve exercer julgamento, com análise comprovada, para avaliar o grau de certeza relacionado a esses prováveis benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados com base em evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, sem deixar de levar em consideração as evidências externas de mercado.

4.1.10. Temos como exemplos de ativos intangíveis marcas, softwares, licenças e franquias, fórmulas, modelos, protótipos, gastos com desenvolvimento (excluídos os gastos com pesquisas), direitos autorais e outros que venham a atender os critérios de reconhecimento.

4.1.11. Para fins de esclarecimento e entendimento dos critérios acima, o goodwill gerado internamente não é reconhecido como intangível, pois não é um recurso identificável (ou seja, separado), nem controlado pela entidade. Somado



a isso, há a dificuldade de mensuração, muito embora exista benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

4.1.12. Entretanto o goodwill adquirido é diferente, pois se pagou um preço específico e o controle é demonstrado pela compra/contrato. E a aquisição já demonstra a identificação/separação.

4.2. O reconhecimento inicial de um ativo intangível pode ocorrer de três formas:

4.2.1. Aquisição separada

4.2.1.1. O preço que, normalmente, a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete a sua expectativa de probabilidade de os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais esperados, incorporados no ativo, fluírem para a entidade. O custo pode ser facilmente mensurado, pois, normalmente, o mesmo reflete o valor pago em dinheiro ou com outros ativos monetários.

4.2.1.2. O custo desse ativo inclui:

a) O preço de compra, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e

b) Qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta, sempre com o objetivo de colocar o ativo em condições de uso. Alguns exemplos desses custos são: custos de benefícios a empregados incorridos diretamente, honorários profissionais diretamente relacionados com o ativo e custos com testes.

4.2.1.3. Exemplos de custos que não fazem parte do custo do ativo intangível e que, portanto, devem ser reconhecidos como variação patrimonial diminutiva no período em que ocorrerem:

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.

4.2.1.4. O reconhecimento dos custos no valor contábil do ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Dessa forma, gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não devem ser incluídos no valor contábil dele. Tais gastos serão contabilizados no resultado do período. Também, os gastos que, uma vez foram contabilizados como variação patrimonial diminutiva, não podem ser revertidos e contabilizados no ativo.

4.2.1.5. Quando o prazo de pagamento do ativo intangível adquirido em separado excede os prazos normais de crédito, seu custo será o equivalente ao preço à vista. Caso haja diferença entre esse valor e o total de pagamentos, esse valor deve ser reconhecido como variações patrimoniais diminutivas (despesas) de juros durante o período, a menos que seja passível de capitalização.



4.2.2. Geração interna

4.2.2.1. Os ativos intangíveis gerados internamente são difíceis de serem avaliados quanto ao seu reconhecimento como ativo. A dificuldade se deve em identificar se, e quando, existe o ativo identificável que vai gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados. Outra dificuldade é em determinar confiavelmente o custo do ativo (mensuração). Há casos em que não é possível separar o custo incorrido com a geração interna desse ativo com o custo de manutenção ou com as operações usuais da entidade.

4.2.2.2. Diante disso, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve aplicar os requerimentos e orientações contidas nos tópicos abaixo a todos os ativos intangíveis gerados internamente.

4.2.2.3. Para a entidade avaliar se o ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, primeiramente deve classificar a geração do ativo em: a) fase de pesquisa; e b) fase de desenvolvimento.

4.2.2.4. Embora os termos pesquisa e desenvolvimento tenham sido definidos em tópicos anteriores, as expressões fase de pesquisa e fase de desenvolvimento têm um significado mais amplo para os efeitos desta macrofunção.

4.2.2.5. Se neste primeiro momento a entidade não conseguir diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno (gerado internamente), os gastos com o projeto devem ser tratados como incorridos apenas na fase de pesquisa.

4.2.2.6. Fase de Pesquisa

a) Uma vez identificadas as fases, a entidade deve se ater que na fase de pesquisa nenhum ativo intangível deve ser reconhecido. Nesta fase, todos os gastos incorridos devem ser reconhecidos com variação patrimonial diminutiva (despesa).

b) Esse reconhecimento como despesa, na fase de pesquisa, deve-se à dificuldade de a entidade demonstrar a existência de ativo intangível que possa gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

c) Exemplos de atividades de pesquisa:

i. Atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;

ii. Busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;

iii. Busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e

iv. Formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

4.2.2.7. Fase de Desenvolvimento

a) Nessa fase, a entidade pode, em alguns casos, identificar o ativo intangível e demonstrar que este 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.

b) Entretanto, o ativo 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:

i. Viabilidade técnica para concluir o ativo intangível, de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;

ii. Intenção de concluir o ativo intangível e de utilizá-lo ou vendê-lo;

iii. Capacidade para utilizar ou vender o ativo intangível;

iv. 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;

v. Disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e utilizar ou vender o ativo intangível. Um exemplo de comprovação de recursos seria demonstrar ter, por meio de orçamento elaborado (inclusive de recursos externos, caso haja), os recursos para concluir, utilizar e obter benefícios gerados pelo ativo intangível; e

vi. Capacidade de mensurar confiavelmente os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

c) Exemplos de atividades de desenvolvimento:

i. Projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;

ii. Projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;

iii. Projeto, construção e operação de fábrica-piloto ou operação que não esteja em escala economicamente viável para produção comercial ou fornecimento de serviços;

iv. Projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados; e

v. Custos relacionados a websites e desenvolvimento de softwares.

4.2.2.8. Outra forma de demonstrar os custos envolvidos na geração interna de ativo intangível é a entidade dispor de um sistema de custos confiável que evidencie, por exemplo, gastos com salários e outros dispêndios para obter direitos autorais ou licenças, ou para desenvolver softwares de computador.

4.2.2.9. Marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço, direitos sobre folha de pagamentos e outros itens de natureza similar, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativo intangível, pois os mesmos não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento das operações da entidade como um todo.

4.2.2.10. O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da



data em que o ativo intangível atende os critérios de reconhecimento. Não é permitido a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como variações patrimoniais diminutivas (despesa).

4.2.2.11. 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 intangível.

4.2.2.12. Exemplos de itens que não compõem o custo do 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.

4.2.2.13. Sempre que houver gastos subsequentes/posteriores à aquisição ou ao registro de ativo intangível, esses gastos devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de incremento na geração de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva (despesa).

4.2.2.14. Lembrando que os gastos subsequentes de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquiridos separadamente e reconhecidos como ativo intangível, devem ser reconhecidos da seguinte forma:

- a) Gastos de pesquisa: como variação patrimonial diminutiva (despesa) quando incorridos;
- b) Gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo: como variação patrimonial diminutiva (despesa) quando incorridos; e
- c) Gastos de desenvolvimento em conformidade com os critérios de reconhecimento de ativo: adicionados ao valor contábil do projeto em andamento adquirido.

4.2.3. Aquisição por meio de transação sem contraprestação

4.2.3.1. É a forma, por exemplo, quando uma entidade do setor público transfere o ativo intangível a outra entidade do setor público em transação sem contraprestação. Exemplos: direito de aterrissagem em aeroportos, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, licenças de importação, ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos.

4.2.3.2. Há casos em que o particular transfere direitos ao setor público sem ônus. Um exemplo seria o caso de um ganhador do Prêmio Nobel ceder suas obras pessoais, incluindo os direitos autorais das publicações, ao arquivo nacional em transação sem contraprestação.



4.2.3.3. Nesses casos específicos, de transação sem contraprestação, o custo do ativo intangível será o valor justo na data em que é adquirido/recebido, ou o valor que consta no termo de doação. Esta forma de mensuração não se trata de uma reavaliação. Essa reavaliação (que é permitida, em momento posterior, para ativos adquiridos por meio de transação sem contraprestação), explicada em tópicos abaixo, trata-se somente para períodos subsequentes, quando a entidade assim optar.

5. MENSURAÇÃO INICIAL

5.1. Uma vez atendido os critérios de identificação e reconhecimento, o ativo intangível deve ser mensurado.

5.2. Os gastos com um item intangível devem ser reconhecidos como despesa do período, quando ocorrerem, exceto se fizerem parte do custo de ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento.

5.3. Na mensuração inicial ele deve ser registrado pelo custo de aquisição ou de produção, ou o valor que constar no termo de doação.

5.4. Na aquisição separada, devem ser computados:

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

5.5. Já, na mensuração de ativo intangível gerado internamente, será a soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende aos critérios de reconhecimento, como os custos abaixo:

- a) Gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
- b) Custos de benefícios a empregados relacionados à geração do ativo intangível;
- c) Taxas de registro de direito legal; e
- d) Amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

5.6. O reconhecimento dos custos cessará quando o ativo estiver nas condições operacionais pretendidas pela entidade.

5.7. Nem sempre os gastos incorridos na fase de desenvolvimento serão necessários para deixar o ativo intangível em condições operacionais pretendidas pela administração. Nesse caso, seja antes ou durante as atividades de desenvolvimento, essas receitas ou despesas despendidas devem ser reconhecidas imediatamente no resultado do período e incluídas nas suas respectivas classificações.

5.8. Quando o ativo intangível for adquirido por meio de transação sem contraprestação (doação, por exemplo), o valor atribuído será o que consta no termo de doação ou o valor justo na data da doação.

5.9. O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido



pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesta macrofunção.

6. MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO INICIAL

6.1. Uma vez reconhecido inicialmente o ativo intangível, pelo custo ou valor justo, a entidade pode optar por mensurá-lo pelos métodos de custo ou de reavaliação. Essa opção é discricionária, entretanto, envolve ações diferenciadas entre os dois métodos.

6.2. Por exemplo, caso a entidade opte por utilizar o método da reavaliação, ela terá que contabilizar, por esse método, todos os ativos restantes da sua classe, exceto quando não existir mercado ativo para os outros ativos da mesma classe.

6.3. Classe de ativos, nesse caso, é o agrupamento de ativos de mesma 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.

6.4. Na opção pelo modelo de custo, após o reconhecimento inicial, o ativo intangível deve ser apresentado pelo custo menos qualquer amortização e perda por redução ao valor recuperável acumulados.

6.5. Em optando pelo modelo de reavaliação, após o reconhecimento inicial, o ativo intangível deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao valor justo na data da reavaliação menos qualquer amortização acumulada subsequente.

6.6. Para efeitos de reavaliação, nos termos desta macrofunção, o valor justo deve ser apurado em relação a mercado ativo. Essa reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado, utilizando-se o valor contábil justo na data das demonstrações contábeis.

6.7. O modelo de 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.

6.8. O modelo da reavaliação deve ser aplicado, caso a entidade opte por esse modelo, após o ativo ter sido inicialmente reconhecido pelo custo.

6.9. 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, o modelo da reavaliação pode ser aplicado a todo o ativo.

6.10. Além disso, o modelo da reavaliação pode ser aplicado a ativo intangível recebido em transação sem contraprestação. Lembrando que nesse caso, a mensuração inicial será pelo valor justo na data da doação, ou o valor que constar no termo de doação.



6.11. É raro existir mercado ativo para ativo intangível, mas pode acontecer de existir. 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.

6.12. No entanto, pode não haver mercado ativo para títulos de publicações, direitos de edição de músicas e filmes, patentes ou marcas registradas, porque esse tipo de ativo é único.

6.13. Além do mais, apesar de ativos intangíveis serem comprados e vendidos, contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais e transações são relativamente raras.

6.14. 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.

6.15. 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.

6.16. Alguns ativos intangíveis sofrem mudanças frequentes e significativas no seu valor justo, necessitando, portanto, de reavaliação anual, de preferência sempre na mesma data.

6.17. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias no caso de ativos intangíveis sem variações significativas do seu valor justo.

6.18. Quando o ativo intangível é reavaliado, o valor contábil desse ativo deve ser ajustado ao valor reavaliado.

6.19. Na data da reavaliação, a amortização acumulada deve ser eliminada contra o valor bruto contábil do ativo.

6.20. Se o ativo intangível em uma classe de ativos intangíveis reavaliados não puder ser reavaliado porque não existe um mercado ativo, ele deve ser reconhecido pelo custo menos qualquer amortização e redução ao valor recuperável acumuladas.

6.21. Se o valor justo de ativo intangível reavaliado não puder mais ser mensurado em referência a um 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.

6.22. 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 quanto à recuperabilidade.

6.23. 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.

6.24. A contabilização dos aumentos referentes à reavaliação de ativos vai depender do nível de controle que cada ente possui sobre seu patrimônio. Em



alguns casos, em que há um controle patrimonial avançado, é possível a criação de uma reserva de reavaliação no patrimônio líquido, prevista nas normas internacionais de contabilidade para o setor público. Porém, em outros casos, em que os entes não possuem um sistema de controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de reavaliação, poderão, facultativamente, reconhecer os aumentos ou diminuições relativas à reavaliação de seus ativos no resultado patrimonial do período.

6.25. O valor relativo à reavaliação do deve ser registrado de acordo com os itens seguintes:

a) Se o valor contábil do ativo intangível aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser contabilizado diretamente à conta de reserva de reavaliação, caso a entidade possua sistema patrimonial capaz controlar a realização desta reserva. 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; ou ser creditado diretamente à conta de resultado do período.

b) Se, por outro lado, 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.

6.26. 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.

6.27. 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.

6.28. Nos casos em que o ente reconheceu o aumento relativo à reavaliação dos seus ativos diretamente em conta de resultado, não haverá registros posteriores.

7 - DESRECONHECIMENTO (BAIXA)

7.1. O ativo intangível deve ser desreconhecido:

a) Por ocasião de 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 utilização ou alienação dele.

7.2. 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.

7.3. Existem várias formas de alienação de ativo intangível (exemplo: venda, arrendamento mercantil financeiro ou por meio de transação sem contraprestação).

7.4. Se, de acordo com o critério de reconhecimento de ativo intangível, a entidade tiver reconhecido no valor contábil do ativo o custo de substituição de parte do ativo intangível, a entidade 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.

7.5. A quantia a receber pela alienação de ativo intangível deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo.

7.6. 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, refletindo o rendimento efetivo do valor a receber.

7.7. 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).

7.8. É importante frisar que não se amortiza ativo intangível com vida útil indefinida, entretanto se registra, atendidos os critérios de reconhecimento e mensuração.

8 - EVIDENCIAÇÃO

8.1. 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.

8.2. Caso os ativos intangíveis sejam contabilizados a valores reavaliados, a entidade deve divulgar o seguinte:

8.2.1. Por classe de ativos intangíveis:

8.2.1.1. A data efetiva da reavaliação;

8.2.1.2. O valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados; e



8.2.1.3. A diferença entre o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados e o valor desses ativos se utilizado o modelo do custo.

8.2.2. 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

8.2.3. Os métodos e as premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos ativos.

8.3. 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.

8.4. A entidade deve divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesa no período.

8.5. É recomendável, mas não obrigatório, que a entidade divulgue as seguintes informações:

8.5.1. Descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda não esteja em operação; e

8.5.2. Breve descrição de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos porque não atendem aos critérios de reconhecimento.

9 - SITUAÇÕES A SEREM UTILIZADAS NO SIAFI WEB

9.1. As situações a serem utilizadas para o reconhecimento do ativo intangível no SIAFIWeb são as seguintes:

9.1.1. Pela aquisição de bens intangíveis.

DSP216 DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE BENS INTANGÍVEIS.

Lançamento contábil:

D 124XX.XX.XX - INTANGÍVEL

C 2X3XX.XX.00 FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR

9.1.2. Pelo recebimento de bens intangíveis por meio de transações sem contraprestações e outras transferências recebidas. Exemplo: doações.

INT016 RECEBIMENTO DE BENS INTANGÍVEIS POR DOAÇÃO E OUTRAS TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS.

Lançamento contábil na UG beneficiária da doação:

D 124XX.XX.XX - INTANGÍVEL

C 4590X.01.00 DOAÇÕES/TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS

9.1.3. Pelo desreconhecimento (baixa) de bens intangíveis em razão transações sem contraprestação, quando não há registro de amortização acumulada. Exemplo: doação.



INT021 BAIXA DE BENS INTANGÍVEIS POR DOAÇÃO.

Lançamento contábil na UG doadora:

D 3590X.01.00 DOAÇÕES/TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS

C 124XX.XX.XX - INTANGÍVEL

9.1.4. Pelo desreconhecimento (baixa) de bens intangíveis em razão transações sem contraprestação, quando há registro de amortização acumulada.

9.1.4.1. Pela baixa da amortização acumulada e consequente apuração do valor líquido contábil do intangível:

INT004 - APURAÇÃO DO VALOR CONTÁBIL LÍQUIDO DE BENS INTANGÍVEIS

INT011 - APURAÇÃO DO VLR. CONT. LÍQUIDO BENS INTANGÍVEIS - MARCAS C/C 002

INT012 - APURAÇÃO VLR. CONT. LÍQUIDO DE BENS INTANGÍVEIS - MARCAS C/C 008

INT013 - APURAÇÃO VLR. CONT. LÍQUIDO DE BENS - DIR. USO IMÓVEIS C02

Lançamento Contábil:

D - 12481.XX.00 AMORTIZAÇÃO ACUMULADA

C 124XX.XX.XX - INTANGÍVEL

9.1.4.2. Pelo desreconhecimento (baixa) do intangível pelo valor líquido contábil apurado:

INT021 - BAIXA DE BENS INTANGÍVEIS POR DOAÇÃO

Lançamento Contábil:

D 3590X.01.00 DOAÇÕES/TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS

C 124XX.XX.XX - INTANGÍVEL

9.1.5. Pelo desreconhecimento (baixa) do intangível vendido, ocasião em que será necessária a apuração de ganhos ou perdas auferidos na alienação.

9.1.5.1. Pela baixa da amortização acumulada e consequente apuração do valor líquido contábil:

INT004 - APURAÇÃO DO VALOR CONTÁBIL LÍQUIDO DE BENS INTANGÍVEIS

INT011 - APURAÇÃO DO VLR. CONT. LÍQUIDO BENS INTANGÍVEIS - MARCAS C/C 002

INT012 - APURAÇÃO VLR. CONT. LÍQUIDO DE BENS INTANGÍVEIS - MARCAS C/C 008

INT013 - APURAÇÃO VLR. CONT. LÍQUIDO DE BENS - DIR. USO IMÓVEIS C02

Lançamento Contábil:

D - 12481.XX.00 AMORTIZAÇÃO ACUMULADA

C 124XX.XX.XX - INTANGÍVEL

9.1.5.2. Pelo desreconhecimento (baixa) do intangível pelo valor líquido contábil aferido, e apuração de eventuais ganhos ou perdas:



INT029 - BAIXA DE BEM INTANGÍVEL POR ALIENAÇÃO-USAR EM CONJ. IMB034 E IMB035 OU IMB036

IMB034 - BAIXA DA VPA DE ALIENAÇÃO DE BENS (4.9.1.0.1.01.06)

IMB035 - REGISTRO DO GANHO NA ALIENAÇÃO DE BENS - USAR CONJ. IMB030 E IMB034

Lançamento Contábil:

D 4910X.01.06 VPA BRUTA A REGULARIZAR ALIENAÇÃO DE BENS

C - 4623X.XX.00 GANHOS COM ALIENAÇÃO DE INTAGÍVEIS

C - 124XX.XX.XX INTANGÍVEL

Ou,

D 4910X.01.06 VPA BRUTA A REGULARIZAR ALIENAÇÃO DE BENS

D - 3623X.XX.00 PERDAS COM ALIENAÇÃO DE INTAGÍVEIS

C - 124XX.XX.XX INTANGÍVEL

9.1.6. Pelo desreconhecimento (baixa) do intangível permutado, ocasião em que será necessária a apuração de ganhos ou perdas auferidos na permuta.

9.1.6.1. Pela baixa da amortização acumulada e conseqüente apuração do valor líquido contábil:

INT004 - APURAÇÃO DO VALOR CONTÁBIL LÍQUIDO DE BENS INTANGÍVEIS

INT011 - APURAÇÃO DO VLR. CONT. LÍQUIDO BENS INTANGÍVEIS - MARCAS C/C 002

INT012 - APURAÇÃO VLR. CONT. LÍQUIDO DE BENS INTANGÍVEIS - MARCAS C/C 008

INT013 - APURAÇÃO VLR. CONT. LÍQUIDO DE BENS - DIR. USO IMÓVEIS C02

Lançamento Contábil:

D - 12481.XX.00 AMORTIZAÇÃO ACUMULADA

C 124XX.XX.XX - INTANGÍVEL

9.1.6.2. Pelo reconhecimento do intangível recebido em permuta:

INT016 - RECEBIMENTO DE BENS INTANGÍVEIS POR DOAÇÃO E OUTRAS TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS

Lançamento Contábil:

D - 124XX.XX.XX INTANGÍVEL

C 4590X.01.00 DOAÇÕES/TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS

9.1.6.3. Pelo desreconhecimento (baixa) do intangível entregue em permuta, tendo como base o valo líquido contábil apurado anteriormente:

INT021 - BAIXA DE BENS INTANGIVEIS POR DOAÇÃO

Lançamento Contábil:

D 3590X.01.00 DOAÇÕES/TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS

C 124XX.XX.XX INTANGÍVEL



9.1.6.4. Pela apuração de eventuais ganhos ou perdas na alienação do intangível entregue em permuta (reclassificação pelos valores do intangível recebido e do intangível entregue em permuta):

Lançamento Contábil:

D 4590X.01.00 DOAÇÕES/TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS

C - 3590X.01.00 DOAÇÕES/TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS

C - 4623X.XX.00 GANHOS COM ALIENAÇÃO DE INTANGÍVEIS

Ou,

D - 3623X.XX.00 PERDAS COM ALIENAÇÃO DE INTANGÍVEIS

D 4590X.01.00 DOAÇÕES/TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS

C - 3590X.01.00 DOAÇÕES/TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS

9.1.7. Pelo desreconhecimento (baixa) de ativos intangíveis incapazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços, conforme disposto no item 7.1, alínea b).

9.1.7.1. Pela baixa da amortização acumulada e consequente apuração do valor líquido contábil:

INT004 - APURAÇÃO DO VALOR CONTÁBIL LÍQUIDO DE BENS INTANGÍVEIS

INT011 - APURAÇÃO DO VLR. CONT. LÍQUIDO BENS INTANGÍVEIS - MARCAS C/C 002

INT012 - APURAÇÃO VLR. CONT. LÍQUIDO DE BENS INTANGÍVEIS - MARCAS C/C 008

INT013 - APURAÇÃO VLR. CONT. LÍQUIDO DE BENS - DIR. USO IMÓVEIS C02

Lançamento Contábil:

D - 12481.XX.00 AMORTIZAÇÃO ACUMULADA

C 124XX.XX.XX - INTANGÍVEL

9.1.7.2. Pelo desreconhecimento (baixa) do ativo intangível, tendo como base valores residuais remanescentes:

INT026 - BAIXA DE BENS INTANGÍVEIS DE VIDA ÚTIL INDEFINIDA

INT028 - BAIXA DE BENS INTANGÍVEIS DE VIDA ÚTIL DEFINIDA POR DESUSO OU OBSOLESCÊNCIA

Lançamento Contábil:

D - 365XX.01.00 DESINCORPORAÇÃO DE ATIVOS

C 124XX.XX.XX - INTANGÍVEL

10 - CONSIDERAÇÕES COMPLEMENTARES

10.1. Os assuntos relativos à vida útil, valor residual, amortização, teste de recuperabilidade e reavaliação são tratados nas macrofunções 02.03.30 DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO NA ADM. DIR UNIÃO, AUT. E FUND. e 02.03.35 REAVALIAÇÃO E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL.



10.2. Os ativos intangíveis devem ser registrados no sistema de gestão patrimonial utilizado pela entidade.

11 - COORDENAÇÃO RESPONSÁVEL

COORDENAÇÃO-GERAL DE CONTABILIDADE DA UNIÃO - CCONT