

Intangível e Realidade Objetiva Patrimonial

Unmeasured and the Asset Objective Reality

Antônio Lopes de Sá

Acadêmia Brasileira de Ciências Contábeis

Resumo

O patrimônio imaterial ou intangível das empresas para que possua consideração dentro de uma realidade objetiva deve ser considerado e evidenciado de forma racional. Não é isso que as Normas ditas internacionais de Contabilidade estão fazendo. Segundo a visão científica o incorpóreo patrimonial em sua generalidade enseja característica variação de valor à riqueza, motivada por causas defluentes de elementos sem tradução corpórea. Fator relevante na análise do fenômeno é a “potencialidade funcional” dos Intangíveis, sejam estes de que espécies forem.

PALAVRAS-CHAVE: Intangível. Valores Imateriais. Incerteza de Valor. Potencialidade Patrimonial. Normas de Contabilidade.

Abstract

The asset of the companies that can not be measured must be considered and evidenced in a rational way so that it can be noticed in an objective reality. However, it is not what the international rules of Accountancy have been doing. According to the scientific view, the non-material asset in general has a particular variation of value to wealth, motivated by defluent causes of elements without corporeal translation. One relevant factor in the analysis of this phenomenon is the functional potentiality of the unmeasured, no matter what kind they are.

KEY WORDS: Unmeasured. Non-material Values. Uncertain Value. Asset Potenciality. Accounting Rules.

1 PRELIMINARES SOBRE O CONCEITO

Conceito é atribuição de qualidade, esta que distingue uma coisa ou acontecimento em relação a outro, de forma inequívoca e abrangente, representando por expressão os raciocínios pertinentes; dimana de observações e estudos, mas “quando os pensamentos são desordenados, derivados de meditações obscuras turbam as luzes naturais da razão e cegam a inteligência”, segundo Descartes (Regras para a Direção do Espírito – IV).

Imprescindível ao conceituar, pois, é ater-se objetivamente à qualidade de cada coisa ou acontecimento naquilo que de outra ela se diferencia, de modo claro, ordenado, abrangente, dentro de uma visão ampla; isso implica usar as palavras corretamente sem escravizá-las a regras eivadas de subjetivismo; lecionou Wittgenstein um dos precursores da filosofia da linguagem (obra identificada na bibliografia, página 60 e seguintes) que normas compulsórias que deturpam conceitos são em geral não só ferrolho do pensamento como tendem a aviltar o conhecimento, tornando-se obstáculo à evolução.

Cientificamente o conceito de forma hialina deve, além do mencionado, traduzir-se por meio de palavra que exprima com fidelidade a idéia emersa da “realidade objetiva”, evitada sempre a homonímia.

Isso porque as proposições lógicas das quais dependem as teorias (estas que estruturam a Ciência) estribam-se no conceitual.

Como a prática sem a teoria não oferece direção ao pensamento (segundo já há meio milênio lecionou Leonardo Da Vinci), deficiente se torna qualquer ramo do conhecimento que em sua aplicação não tenha conceitos sustentados pela filosofia da linguagem.

2 CONCEITO EM CONTABILIDADE E INTANGÍVEL

Sendo o fenômeno patrimonial o objeto do conhecimento da Contabilidade (por este entendendo-se tudo o que se refere e acontece com a riqueza) imperativo se torna uma rigorosa observância conceitual em tudo o que ao mesmo se refira.

Sob o aspecto geral, portanto, em doutrina científica contábil, “Intangível” é a qualidade de ausência de representação física de um componente do patrimônio face à função por este exequível.

Trata-se de uma disparidade entre a forma física, aparente ou processual de uma coisa e a essência funcional que dela dimana na produção de fenômenos patrimoniais.

Tal conceito é tradicional e assim foi acolhido pelos expoentes intelectuais da Contabilidade no século XX (basta citar Zappa, Azzi e Cudini, obra identificada na bibliografia, página 84).

Portanto, a classificação patrimonial do Ativo, que a Lei 11.638/07 veio distinguir, surgida como “inovação modificadora”, já era lecionada a trinta anos em minha obra sobre sociedades por ações; o tema, todavia, já estava bem definido em doutrina contábil há mais de seis décadas, constando de “Planos Oficiais de Contas”, na primeira metade do século XX na Alemanha (Plano Goëring) e França, como já havia merecido considerações práticas há quase um século quanto ao Aviamento, face à estrutura patrimonial (obra de Bellini, identificada na bibliografia, página 69).

A distinção, pois, do Intangível, como grupo autônomo na estrutura patrimonial, representa apenas o acolhimento tardio do que se encontrava consagrado na literatura doutrinária da Contabilidade.

Conceito clássico, consolidado, realista, o denominado “Intangível” é atribuído ao componente patrimonial que não possui represen-

tação física compatível com a função que desempenha como utilidade no patrimônio de um empreendimento. A questão funcional do elemento patrimonial não está, pois, condicionada ao que é “legal”, mas, sim, à “capacidade de suprir a necessidade”, rendendo utilidade.

A metodologia do “direito” na cultura contábil foi abraçada na antiguidade quando procuraram estabelecer os primeiros conceitos nos fins da Idade Média (era pré-científica), assim como no século XIX as doutrinas “personalistas”; agora, portanto, ressurgem o apelo conceitual à equivocada e vetusta ótica do “Personalismo” (portanto, na contramão da modernidade científica contábil), nas ditas Normas Internacionais de Contabilidade (acolhidas no Brasil pela Deliberação CVM Nº 553, de 12 de novembro de 2008, aprovando o CPC 04, este fiel à NIC 38 do IASB); em razão disso os que desconhecem a literatura contábil e a sua história, podem até aceitar o retorno aludido como “modificação inovadora”, mas, na realidade, é apenas reminiscência do arcaico regime, superado em doutrina.

Em ciência contábil o conceito de Intangível não defluiu do mesmo poder ser vendido, transferível, ter forma jurídica ou ser lucrativo; assim, a prática ensina, a razão aceita e as doutrinas científicas consagram de há muito; a verdade, tal como a aceita Descartes, o “pai do método”, depende primeiro do uso da razão encontrá-la e depois da experimentação como complemento confirmá-la (obra identificada na Bibliografia, página 42 e seguintes); são esses os fatores que ao intelecto se evidenciam como percepção do que por “Intangível” foi aceito pela ciência contábil e o que na efetividade se constata racionalmente; as normas ditas internacionais, todavia, seguem rumo diferente, alheias à essência dos fatos incorpóreos no que tange à matéria conceptual.

A intangibilidade está na “natureza do fe-

nômeno”, esta que se classifica pela razão inversa da representação física, face à função que o componente patrimonial tem condições de prestar.

Assim se tem entendido, esta a verdade do ponto de vista racional perceptível, assim se constata na prática.

A lógica da expressão no campo científico, responsável pelo conceito, tem compromisso com a “realidade objetiva”; não deve resultar de imaginação ou convenção que represente a conveniência de pessoas, entidades ou grupos, a menos que se pretenda distorcer ou ocultar a verdade.

É preciso distinguir entre a natureza da coisa em si e aquilo dela defluente, ou seja, entre o potencial e a decorrência. Não é a representação material, mas a potencialidade funcional o que caracteriza a “imaterialidade” como componente patrimonial, segundo o conceito científico contábil.

Um contrato, um arquivo magnético, um programa, uma fórmula, um modelo, por exemplo, não são intangibilidades, mas ensejos destas pelas potencialidades das funções que possam motivar.

Desde que exista a potencialidade de ocorrência de um fenômeno patrimonial pouco importa a forma física que o enseja; relevante, sim, é o contido na essência, pois é isso o que se torna objeto de estudo e classificação.

Em Contabilidade não se estudam corpos, pessoas, direitos, mas funções da riqueza do empreendimento humano sob a ótica da eficácia constante.

Oportuno ainda é destacar que o simples registro contábil não é o próprio fenômeno patrimonial, nem constitui por si só um objeto de ciência; inadequada, pois, é a pretensão de modificar a realidade objetiva por meio de regras de registros e demonstrações.

Ainda que sem evidência informativa patrimonial, mesmo sendo ela irrelevante, se

existir potencialidade, prevalecerá o conceito de “imaterialidade”, se esta for a natureza do fato; isso significa que pode inclusive ocorrer o caso da existência da potencialidade da utilidade sem elemento que expressamente a identifique ou sinalize de forma corpórea (nisto se incluem, por exemplo, concessões verbais ou contratos tácitos que ensejem produção de utilidade).

Para fim conceitual da “imaterialidade”, irrelevante é que a forma representativa corpórea subsista se a essência da função patrimonial perdura potencial ou efetivamente.

É esse desrespeito a uma realidade que mais uma vez se consubstancia nas normas ditas internacionais e que representa contraditório face à ciência da Contabilidade.

Conceitos científicos válidos não se constroem ao sabor de políticas, nem podem estruturar-se a não ser comprometidos integralmente com a verdade, esta que a “realidade objetiva” oferece, quer pelos efeitos da razão, quer da constatação, mantendo-se sempre distante dos “jogos de linguagem” e homônimas.

É contracultural contabilmente admitir (como preceituam as referidas normas) que um componente patrimonial deixe de ser considerado incorpóreo simplesmente porque não pode dar lucro, ser transferido ou esteja ainda não utilizado.

Quando se pretende traduzir em palavra outra idéia, relativamente a um fato ou coisa para caracterizar uma espécie da mesma, logicamente se faz exigível buscar outra expressão; deve esta alcançar a “extensão” do atributo com uma “identificação de qualidade específica, derivada, restrita”; isso o que ensinou Maritain face à Lógica, na ordem dos conceitos (obra identificada na bibliografia, páginas 60 e seguintes); assim o fez Alberto Einstein na Física face aos conceitos de “relatividade”; desta forma, antes destes, na Química Moderna procedeu Lavoisier; assim para

a excelência da Contabilidade é preciso fazer; imprescindível é que se respeite a realidade quando é a informação que se objetiva, fato este que não foi preocupação normativa no caso do Intangível.

O uso da expressão de algo que pretenda a generalidade nem sempre autoriza com propriedade o indiscriminado da expressão; o restrito, o derivado, o específico, necessita de identificação particular; a extensão do conceito depende da precisão com que se correlacionam sujeito e objeto dos mesmos.

Nada tão nocivo a um ramo de conhecimento quanto a subversão das idéias. A falta de respeito à realidade objetiva, a adoção de critérios pessoais de conveniência, o jogo de palavras, a ausência de clareza e a deficiente identificação de qualidade são fatores que tendem a gerar o caos e ensejar idéias confusas, fato que Infeld e Einstein já acusavam na famosa obra “A Evolução da Física” (identificada na bibliografia).

Mesmo sem possuir tendência científica, similar advertência sobre o conflito entre a palavra e a realidade foi feita no século XVII pelo filósofo preferido de Alberto Einstein, Baruch Espinosa, em seu “Tratado da Correção do Intelecto”; tendo sido Espinosa admirador e seguidor do excelso René Descartes forma-se nesse particular uma corrente de celebridades, uma prática de herança e seqüência de entendimento sobre o valor das expressões; complementando, ratificando conceitos, é ainda útil lembrar que assim também lecionou Wittgenstein, um dos precursores da “filosofia lingüística” (em obra identificada na bibliografia); tudo isso inspira extremo respeito intelectual e não se pode deixar de acolher.

O “Intangível” em ciência contábil liga-se à irrelevância dos elementos físicos em contraposição à relevância da função que desempenham, ou seja, à razão inversa entre tais aspectos, sendo este o princípio que justifica o

conceito contábil.

Em Contabilidade, essencialmente, para fim de atribuição de “qualidade”, um bem, para que seja considerado “imaterial”, não depende diretamente de relações de direitos, obrigações, mercadológicas ou especulativas, mas substancialmente, da função que presta; é contrariar o preceito da essência sobre a forma admitir diferentemente do referido (nesse particular a norma dita internacional fere tal princípio).

A expressão, que representa a idéia, não pode ser uma ficção ou visão monocular de fatos; como o conhecimento científico representa a verdade, como esta é relevante responsabilidade na área contábil, os conceitos que de tal ótica se distanciam deixam de merecer fé perante a “realidade objetiva” patrimonial, ensejando proposições e informações falaciosas.

O conceito contábil como unidade em um conhecimento sistemático deve subordinar-se a um estrito respeito à qualidade e “realidade objetiva”, o que em assim não sendo o sujeita a ser inválido ou enganoso.

Tais fundamentos lógicos, racionais, competentes, lamentavelmente não são seguidos fielmente pelas normas ditas internacionais de Contabilidade, na emissão de conceitos e regras sobre os Intangíveis.

3 FORMAÇÃO DOS VALORES IMATERIAIS

Os capitais se transformam por efeito da gestão interna e influência dos entornos, assimilando e gerando elementos intangíveis.

Por que são adquiridos de terceiros ou intencionalmente constituídos dentro da própria empresa, os elementos incorpóreos agregam utilidades sem que estas, todavia, desempenhem funções em razão direta de suas configurações físicas; ou seja, não é a representação formal, mas apenas a nela contida

que em muitos casos representa o “intangível” patrimonialmente.

Face à realidade objetiva em Contabilidade, não são as coisas que fisicamente existem, nem as formalidades jurídicas, mas as funções que delas se derivam as que constituem o patrimônio e autorizam as qualificações.

Não são poucas as atribuições de valor que ocorrem mesmo sem a correspondente existência corpórea do que a enseja.

O valor que deflui da constituição patrimonial é simplesmente medida de poder de função, ou seja, de utilidade, e só isso justifica a mensuração.

O entendimento sobre o funcional permite mensuração ou avaliação, independentemente do elemento patrimonial ser tangível ou não; portanto, identificado o qualitativo o quantitativo é apenas decorrência.

Em razão de tal compreensão sobre o “poder do funcional” os clássicos das doutrinas científicas da Contabilidade, nas décadas de 40 a 60 do século XX, trataram competentemente a questão, oferecendo relevo ao que se atribuía como “intangível”.

Assim, por exemplo, de forma exaustiva, Vincenzo Masi, em sua “Statica Patrimoniale” (obra identificada na bibliografia), dedicou amplos e claros estudos sobre as “imobilizações imateriais”.

De forma rigorosamente científica Giovanni Ferrero elaborou toda uma obra para o assunto, lecionando que há uma inequívoca agregação ao fisicamente constatável, que é a imaterialidade, inclusive a formada pela “capacidade de funcionamento da empresa” (obra referida na bibliografia, página 2).

O mestre evocou ainda sobre uma valia maior que um empreendimento ganha simplesmente porque tem a capacidade de movimentar um patrimônio ou exercer uma atividade (uma empresa em atividade tende a

valer mais que uma apenas em projeto).

Quer Masi, quer Ferrero, quer na literatura contábil em geral, em curso no século XX, os “intangíveis” eram identificados por vários elementos, dentre eles:

- 1 Ponto comercial;
- 2 Marca de fábrica;
- 3 Clientela;
- 4 Aviamento (como um complexo);
- 5 Investimentos gerais e os feitos para dotar de qualidades especiais a estrutura organizacional e administrativa;
- 6 Imagem institucional e nome da empresa;
- 7 Patentes de invenção;
- 8 Direitos de autor;
- 9 Marcas de fábrica;
- 10 Concessões de exploração;
- 11 Permissões;
- 12 Licenças, garantias e franquias;
- 13 Modelos de fabricação;
- 14 Programas de computadores;
- 15 Acordos comerciais em relação à concorrência nos mercados;
- 16 Tradição;
- 17 Recursos e capacidade intelectual humana de experiência, cultura, habilidade, criatividade e liderança;
- 18 Aforamentos e arrendamentos privilegiados etc.

Todos os fatores referidos foram em doutrina contábil considerados como espécies autônomas de imaterialidades patrimoniais (sem se confundirem entre si ou com outros), ensejando a extensão conceptual; representam ampliação de utilização do capital, tudo isto influenciando no aumento da funcionalidade, podendo alcançar a os sistemas da empresa (liquidez, resultabilidade, economicidade, estabilidade, produtividade, invulnerabilidade e elasticidade), embora de forma diferenciada em intensidade e expressão.

Mesmo sem forma tangível, todos os fatores referidos podem se traduzir em funções eficazes que modificam o valor da empresa.

Todas as empresas (possuam as dimensões que possuírem e dediquem-se a que ramos se dedicarem) terminam por agregar aos seus capitais elementos ou forças sem representação física compatível com a expressão funcional; muitas das aludidas não têm sido evidenciadas contabilmente (quase sempre pelos defeitos da lei ou pelo mau tratamento dado pelas normas), mas em verdade existem, quer para ampliar as condições funcionais, quer para reduzi-las, independentemente de terem sido compradas, doadas, concedidas, contratadas e transferidas.

Factível é, todavia, que venham os referidos valores representar verdadeiras reservas ocultas, como, também, capitais virtuais, dependendo da circunstância, ou seja, uma empresa pode valer mais e não evidenciar, e valer menos e se apresentar como valorizada, dependendo de como venha a tratar a evidência da “imaterialidade” existente em seu ativo.

O valor entendido como o de mercado, aquele que se propaga muitas vezes como de comercialização, nem sempre é o competente para traduzir a realidade ou o enunciado pelas normas ditas internacionais como “Valor Justo”. Isso o que se infere das afirmações de Koller, Goedhart e Wessels, quando justificam que as sucessivas crises derivadas de quebras foram bases para que editassem livro sobre “avaliação”, este que alcançou centenas de milhares de exemplares vendidos (obra identificada na bibliografia, página 3).

4 INCERTEZA QUANTO À FIXAÇÃO DO VALOR DOS ELEMENTOS INTANGÍVEIS

O fato de um agregado do capital não possuir forma tangível não autoriza afirmar que se torna inviável aferir o valor do mesmo.

É natural admitir que exista um receio de incerteza quanto ao futuro, mas tal fato alcança qualquer elemento de um capital, quer corpóreo, quer incorpóreo, sendo, todavia, factível, tecnologicamente, encontrar-se critérios de prudência que assegurem confiabilidade às evidências imateriais.

Tudo, em uma empresa, está envolvido pelo risco e, se tomado em sentido absoluto inviabilizam-se projeções.

Cada elemento patrimonial tem suas peculiaridades e os intangíveis, possuindo características, também distintas, se sujeitam a critérios especiais de aferição.

Não se deve confundir a avaliação para fins de informação geral financeira, todavia, com aquelas para fins gerenciais e negociais.

Variando o critério de observação, variam, também, os critérios de medição e os decorrentes valores, é óbvio.

Uma coisa é atender-se a um sistema legislativo e normativo, presos, esses, ainda, às questões tradicionais exclusivas do “direito” e de “normas egressas de entidades”, e, outra, é avaliar-se para estabelecer uma particular determinação para gerir ou negociar, considerado o critério específico de interesse particular.

Afirmar, por exemplo, que a avaliação dos intangíveis só deve ser considerada ao custo de aquisição é admitir como exclusiva tal condição (as normas tomam esse sentido).

Negar que seja possível avaliar e reavaliar os intangíveis, comprados ou frutos de formação interna no empreendimento, é também recusar conhecer sobre a variação natural do movimento das riquezas e de seus entornos, que são, por natureza, mutáveis por transformação constante (sujeitas a influências às vezes transitórias).

Valores estabelecidos em bases “subjetivas”, quando praticados em negociações, deixam de traduzir a “realidade objetiva” (esta que é de índole científica).

A expressão do intangível tem sido vítima tanto de licenciosidade quanto de restrições radicais, para que não se insira o constituído nas demonstrações contábeis.

Tal extremismo (como o adota a norma dita internacional) prejudica a qualidade da informação e fere a doutrinação científica sobre a matéria, ofuscando a realidade.

Existem, todavia, empresas que valem mais pela força de seus intangíveis formados dentro delas mesmas, que pela dos elementos corpóreos, como são algumas do ramo de informática, farmacêutico, químico, prestações de serviços e outras de altas especializações científicas, não se podendo desprezar, na avaliação, como riqueza efetiva, o que as aludidas possuem de “incorpóreo”.

Sonegar a evidência e a realidade referida é deformar a fidelidade informativa, ocultando a realidade.

Recusável é a afirmativa de que se devem excluir os valores dos elementos imateriais nas demonstrações contábeis, porque são de incerta fixação ou insegura efetividade; tal posicionamento ideológico exclui a capacidade técnica de considerar as questões em relação às potencialidades patrimoniais efetivas constituídas.

A incerteza, no caso, entretanto, pode, no máximo, ser tida como uma advertência, nunca como um parâmetro.

5 CONSIDERAÇÕES SOBRE A POTENCIALIDADE DOS ELEMENTOS DO PATRIMÔNIO E PROBLEMAS DAS EVIDÊNCIAS CONTÁBEIS

Potencialidade de um elemento patrimonial é o poder de “função” ou utilidade acumulada ou contida em um componente, neste latente, e que pode converter-se em eficácia ou ineficácia, no curso da atividade de um empreendimento.

Quer tangível, quer intangível, uma função possui “potencialidade”, desde que o componente da riqueza ou agente de influência sobre a mesma possa produzir transformação.

Por natureza a função é um misto específico dos efeitos dos agentes externos sobre um elemento do capital, em uma interação e integração, que permite a satisfação das finalidades das empresas e instituições.

Potencialidade eficaz da função é, pois, a que se traduz pela capacidade acumulada que um componente patrimonial possui para poder suprir necessidades e promover a prosperidade, dependendo, pois, não só de elementos corpóreos, mas, também dos incorpóreos.

Tal capacidade inata não depende, pois, só do estado físico de um componente, nem de seu aspecto legal, mas, direta e primordialmente daquela funcional (é a função que produz a transformação e é esta que se faz competente para o suprimento das finalidades).

Desde o reinado de Luiz XIV, na França, tornou-se obrigatório o registro de tudo o que fosse possível ou capaz de influenciar sobre o comportamento da riqueza patrimonial (Ordenanças de Colbert, no século XVII) e isto deu origem às contas de “compensação” ou de “ordem” (assim se denominaram na origem), como “registros de potencialidades”, competentes para influir sobre a transformação patrimonial; a obrigatoriedade referida foi prevenção adotada depois que um calote financeiro criou uma crise no mercado financeiro.

Na atualidade, todavia, em relação aos intangíveis e mesmo a outros elementos tem faltado clareza demonstrativa na consideração dos efeitos funcionais do patrimônio.

A omissão da evidência contábil das potencialidades negativas nos balanços, por exemplo, foi responsável pelas ocultações dos riscos que envolviam os “derivativos” e as

pertinentes conseqüências de tais omissões tiveram influência direta na grande crise de 2008, tão gravosa financeiramente quanto a de 1929.

Eméritos intelectuais, como os professores Cañibano, Ayuso e Sánchez (citados na bibliografia), expressaram, com clareza hialina, muito antes do desastre econômico, a inconformidade com essa situação, que consideraram injusta, face ao que se deveria conceber como imagem fiel da riqueza.

A falta de conhecimento científico por vezes demonstrado na elaboração de normas ditas internacionais adotadas em Contabilidade em muito prejudica a evidência das potencialidades.

Sobre o tema da deficiência cultural aludida, em recente trabalho apresentado à Real Academia de Ciências Econômicas e Financeiras, em 2002, o professor Sarrió, catedrático de Finanças e Contabilidade da Universidade de Barcelona (citado na bibliografia), fez duras críticas, alegando que tal colapso de competência conduzia ao alternativo, fugindo da realidade objetiva; tais defeitos sem dúvida são constatáveis em algumas conceituações feitas pelas normas, estas que não conseguiram evitar as falsidades informativas que sustentaram a crise financeira que eclodiu em 2008.

O que na prática se tem percebido, pois, são más influências legais sobre as demonstrações contábeis, apoiando sem restrições necessárias as deficiências de normas ditas internacionais, abrindo portas ao subjetivismo, este que pode deformar a realidade quanto à efetiva potencialidade de intangíveis.

O Poder Público, em muitos países, eivado de voracidade tributária, influenciado por grupos de especulação financeira (que tanto têm lesado a economia mundial), tem alta dose de responsabilidade na deformação dos demonstrativos.

Por outro lado, algumas empresas, temerosas de que sejam oneradas por tributos, buscam ocultar os efeitos positivos dos intangíveis; diversas, de forma inversa, sob outra ordem de interesses, especialmente as financeiras e imobiliárias, para encobrirem efeitos negativos, ocultaram potencialidades negativas (como foi sucedido no caso dos ditos derivativos).

A Contabilidade científica em face dessas circunstâncias a ela adversas torna-se deformada e violentada em seus princípios.

A análise, pois, do fenômeno da “potencialidade patrimonial” precisa ser feita, basicamente, sob três prismas: 1) o científico, que é o da realidade objetiva e de interesse para decisões administrativas e pesquisas; 2) o dos efeitos negociais, que fica no domínio do arbítrio entre as partes interessadas e 3) o da evidência compulsória, aquela imposta por força de leis e normas, mais de interesse do fisco e da especulação financeira.

Podem, pois, existir três evidências defluentes de informes contábeis e que são as da realidade (científica), da conveniência (negocial) e da compulsoriedade (legal e normativa), para expressarem um mesmo fenômeno.

Seja qual for o aspecto, a determinação do valor, assim como a da qualidade do cálculo empregado, em nada destruirá a realidade manifestada pela ação dos elementos imateriais quanto à influência destes sobre os diversos sistemas de funções da riqueza patrimonial.

O que poderá existir é maior ou menor precisão das medições em tais influências referidas, ensejando reservas ocultas (no caso de subavaliação) ou um capital fictício ou virtual (no caso de superavaliação).

A evidência dos valores das potencialidades imateriais, em todos os casos, entretanto, será sempre a relativa, quer porque a moeda o é, em si, como instrumento de aferição, quer

pelos riscos naturais que ameaçam os elementos patrimoniais intangíveis.

6 ASPECTOS CIENTÍFICOS DOS COMPONENTES IMATERIAIS DO CAPITAL

Tudo o que se acha em transformação é axiomático, deflui de movimentos e resulta em modificações; tal é o aspecto primordial da riqueza que deve preocupar o analista contábil, requerendo rigorosa observação na busca da verdade.

O estudo científico de qualquer elemento do patrimônio fundamenta-se em uma análise de relações e tem como meta a realidade objetiva.

Mesmo adotando a metodologia do holismo, a Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio, base do Neopatrimonialismo Contábil, deu prevalência em sua visão doutrinária à função específica dos elementos patrimoniais, portanto, independente dos aspectos formais, físicos ou legais.

O fenômeno patrimonial passou, segundo a referida teoria, a ser analisado em seus grupos de relações (essenciais, dimensionais e ambientais) e o foco de análise centrou-se na utilidade dos agentes, em suas capacidades de suprirem as necessidades, para produzirem a eficácia.

Essa nova forma de raciocinar sobre o assunto, sob rigor lógico, integrando todas as relações, autoriza a observar os elementos imateriais sem atribuir-lhes um caráter discriminatório, como tem ocorrido na consideração de alguns outros estudiosos e em normas; ou seja, na doutrina neopatrimonialista os elementos incorpóreos são tomados em conta pela capacidade funcional, como os demais componentes da riqueza.

Se uma empresa, por exemplo, investe para obter uma concessão, se a obtém e se ela passa a ser ativa motora de funções sobre o capi-

tal, pouco importa que não tenha a forma de um equipamento, prédio ou de qualquer outro objeto palpável; considera-se, sim, a função exercida; isso por que a função é algo que se assemelha à energia, não possuindo, em si, obrigatoriamente a materialidade, mas, sem dúvida, sob qualquer aspecto, a característica de capacidade em produzir a utilidade.

Como o que é útil, é, também, mensurável como utilidade e, como o valor monetário tem sido o instrumento habitual de medida, é óbvio que a função é competente para ser avaliada monetariamente.

Portanto, não é a imobilização intangível em si que se mede, mas, sim, a função que ela enseja e dela dimanada na formação dos fenômenos patrimoniais.

Não são os elementos do patrimônio em si que se tornam relevantes sob a ótica científica, mas, sim, as funções que exercem para o cumprimento das finalidades das células sociais (fisicamente, o algodão é matéria-prima em uma indústria, pode ser produto em outra e ainda material de consumo em outra); não é o material como coisa, para fins contábeis, o que classifica a função que irá desempenhar um elemento, mas, sem dúvida, a utilidade que presta.

Não é o que enseja o uso, mas o uso que se faz o que deste resulta, face à satisfação da necessidade, o que se torna relevante como objeto de estudos da Contabilidade, segundo a visão Neopatrimonialista.

Uma concessão, em si, pode ter o seu valor de custo de aquisição, ser avaliada desta forma porque as normas ou a lei assim determinam, mas pode não ser este o seu valor efetivo, nem aquele para efeitos de conveniência em negócios, sequer para fins de tomadas de decisões; para fins científicos, a realidade objetiva é a traduzida pela utilidade que, como “função”, representa a referida concessão (só assim se pode considerar a prevalência da es-

sência sobre a forma).

Somente a verdade interessa à Ciência; não é isto, todavia, sob o aspecto de realidade objetiva, o que vem sendo respeitado pelas normas ditas internacionais e nem pela própria lei, em diversas partes do mundo.

Os conflitos estão ocorrendo, nesse referido particular, porque tanto os legisladores, quanto os poucos encarregados em normatizar, continuam a se manter distantes da estrutura doutrinária científica da Contabilidade.

Considerações diversas justificam o afirmado. Assim, por exemplo, a ciência contábil reconhece ser possível deixar-se de investir em um componente do imobilizado imaterial e, no entanto, continuar a se tirar crescente proveito dele.

Também, admissível na realidade como ativo intangível, é algo imaterial como a educação de pessoal, seleção de elementos de maior experiência e criatividade, disto obtendo-se um resultado muitas vezes maior que a aplicação feita. Contudo, tais valores sequer têm integrado as demonstrações dos balanços patrimoniais como tal.

Alguns gastos são, na realidade, investimentos, mas os defeitos da legislação, de normas, levam as empresas a preferir considerar tudo como despesa, visando reduzir cargas tributárias ou seguir critérios de conveniência de grupos, abandonando classificações que deveriam apropriar os valores aludidos no ativo, como genuínos elementos do capital que são.

Para fins de realidade o que se aplica e que pode aumentar a capacidade funcional é de veras um investimento.

Essa a razão pela qual não se pode confundir o estudo de matéria científica com aquela apenas tecnológica de registros e demonstrações, porque, enquanto estas servem apenas à lei e ao convencional, aquelas estão a servi-

ço da evidência da verdade.

Aplicações, para a formação da imagem da empresa, por exemplo, normativamente, legalmente, são, vias de regra, imputadas como despesas, ou, no máximo, considerada como diferimentos, quando, em realidade, possuem, de fato, o objetivo da perenidade.

O exame da realidade, pois, dos elementos intangíveis, transcende ao habitualmente normatizado e considera, como já foi referido, sim, o estado funcional do elemento, que influi sobre os diversos sistemas de funções do capital.

O que importa, em essência, quer em dimensão, quer em relação aos entornos, é a função de cada elemento, que se agrega ao capital ou que sobre ele influi como utilidade efetiva, competente para produzir a eficácia e a continuidade desta.

Sobre essa matéria, em 1953 o emérito contador e professor Francisco D'Áuria, escreveu uma brilhante tese, que denominou de "Variação do Valor Efetivo do Capital", afirmando que o capital convencionado sofre, ao longo de seu movimento, variações quantitativas e monetárias, que terminam por dar-lhe outra expressão, à qual aquele luminar de nossa doutrina denominou de "valor efetivo".

Incluiu, o grande cientista, como fatores dessas variações:

- 1 Fatores aleatórios;
- 2 Variações da moeda e do crédito;
- 3 Capacidade lucrativa;
- 4 Fatores naturais e sociais;
- 5 Causas psicológicas.

Reconheceu a relatividade dos valores e os distinguiu e conceituou como: histórico ou nominal, arbitrário e efetivo.

O efetivo, todavia, no entender do mestre, é o do campo da ciência, aquele que considera as transformações dentro de critérios de realidade objetiva.

A doutrina brasileira, pois, tem uma tradição no estudo da matéria, realizada muito antes que com a matéria se preocupassem diversos autores estrangeiros e os normatizadores (que só se preocuparam com o assunto, muitas décadas depois).

O ilustre Contador Emérito das Américas, Francisco D'Áuria, lecionou sobre a impossibilidade dos registros contábeis de ordem legal, fiscal e normativa serem considerados instrumentos fieis de informação do capital efetivo.

Ou seja, um dos maiores mestres brasileiros do século XX consagrou como única possibilidade de determinação da realidade do capital aquela por caminhos científicos.

7 ASPECTOS COMPULSÓRIOS E INTANGÍVEIS DO CAPITAL

As empresas estão sujeitas à legislação e a normas impostas. Uma rigorosa cautela quanto à evidência dos ativos incorpóreos ou intangíveis formados na própria empresa tem conduzido à irrealidade.

Temendo que se possam inflar os valores das demonstrações por meio dos Intangíveis, de modo a oferecer uma falsa impressão patrimonial (esse o argumento que mais se tem utilizado), compulsoriamente exclui-se uma informação importante; por analogia pode-se evocar que seria justificável, diante da exceção tomada como norma, que, em nome da proteção à vida, fosse impedida de se construir escadas, porque algumas pessoas morreram ao cair das mesmas, e porque podem ser fatais quando ocorrem tombos.

Não reconhecendo a necessidade de evidência dos intangíveis formados na própria empresa, como fazem as normas ditas internacionais, deixa-se de considerar uma realidade objetiva, ensejando omissão e com esta o falseamento da realidade patrimonial.

Enquanto, científica e administrativamente-

te, existe plena liberdade e máximo interesse em face da realidade, do ponto de vista legal e normativo, o critério de uso de evidência das intangíveis não tem sido o mesmo.

Muito se tem referido, nessa área, a intangíveis identificáveis e não identificáveis. Em algumas partes do mundo, todavia, chegou-se a atribuir a capitalização dos referidos, como ocorreu, por exemplo, na Austrália, segundo Cañibano, Ayuso e Sánchez, procurando-se evitar que o registro da aquisição, se totalmente considerado como despesa, pudesse prejudicar os acionistas, em face da distribuição de dividendos.

Merecem crédito os referidos autores quando afirmam que: “a incapacidade do modelo contábil atual para refletir corretamente o impacto dos intangíveis na situação presente e futura da empresa, deflui da razão de que as demonstrações contábeis encontram-se incapazes de refletir a imagem fiel (verdadeira e justa) da posição financeira da empresa”.

Tal incapacidade evocada pelos ilustres autores deriva-se da intervenção de normas e leis no sistema contábil, gerada de fontes nem sempre preocupadas com os princípios científicos da Contabilidade.

Como as normas contábeis ditas internacionais restringem a evidência do ativo imaterial formado na própria empresa, mas como tais regras só se aplicam no Brasil a uma infinitésima parte das empresas (pouco mais de 1.000 em 6.000.000), as demais poderão e até optarão, em meu entender, por consignar as potencialidades em contas de compensação.

Existem casos, por exemplo, em que a importância do ativo intangível pode chegar a tais extremos, ser de tal forma influente, que

se retirado o mesmo da empresa esta poderia sensivelmente perder a sua vitalidade e até definir. Isso o que ressalta o importante trabalho doutrinário de Paton (referido na Bibliografia, página 398), editado há cerca de 60 anos...

Isso o que intelectual e cientificamente bem justifica os registros em contas de compensação, dando destaque às potencialidades concretas que se comprovam verdadeiras.

8 CONCLUSÃO

A matéria exposta evidencia falha de natureza doutrinária existente nas normas denominadas como internacionais no que tange aos elementos patrimoniais intangíveis.

As referidas regras quanto ao tema dos incorpóreos patrimoniais contrariam a si mesmas no que tange a consideração dos efeitos da prevalência da essência sobre a forma como princípio contábil.

A realidade objetiva, esta que a Contabilidade científica defende, evidencia que não há necessidade de estado corpóreo, nem de formalidade legal para que exista utilidade patrimonial.

O texto deste trabalho argumenta, pois, que não se deve confundir a ciência da Contabilidade com normas de escrituração, posto que a primeira explica os fenômenos patrimoniais e a segunda simplesmente os informa; tal confusão, por analogia, seria a mesma que comparar profissionalmente um engenheiro com um pedreiro, ou seja, por exemplo, aceitar como se fosse a mesma coisa estudar a força como grandeza vetorial em face da Estática, na Física, com a prática de distribuir vergalhões para formatar lajes em prédios.

REFERÊNCIAS

AECA. **Marco Normativo Internacional de Valoración**. nº. 9, Comisión de Valoración de Empresas, Madri, 2008

ALBERTO, Fernanda Cristina Pedrosa. A valorização dos ativos intangíveis identificados. **Jornal de Contabilidade**, n. 319, Lisboa, Outubro de 2003.

ALBUQUERQUE, Fábio Henrique Ferreira de. **Harmonização contabilística na União Européia**: Quanto de sucesso? Quanto de fracasso? 2º Lugar do Prêmio Internacional de Produção Científica Contábil Prof. Antônio Lopes de Sá, Categoria Acadêmica e Profissional, em Revista Mineira de Contabilidade, ano IX, nº. 29, edição CRCMG, Belo Horizonte, 2008.

AUTUORI, Luiz. **Fundo de Comércio**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BELLINI, Clitofonte. **Ragioneria Generale**. Milão: Hoepli, 1918

CAÑIBANO, Leandro; AYUSO, Manuel Garcia; SÁNCHEZ, M. Paloma. La relevância de los intangibles para la valoración y la gestión de empresas : revisión de la literatura, **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, nº 100, AECA, Madri, 1999.

CATLETT, George; OLSON, Norman O. **Accountig for goodwill**. Nova York: American Institute of Certified Public Accountants, 1968.

COLLETTI, Nicola. **Contributo alla determinazione del valore di quote patrimoniali di aziende avviate**. Roma: Abbaco, 1964.

COLLEY, J. Ron. **Accounting for goodwill**: em Readings and Notes on Financial Accounting. Nova York: McGraw Hill, 1994.

D´ÁURIA, Francisco. **Variação do valor efetivo do capital**. São Paulo: Atlas, 1953.

DESCARTES, René. **Discurso do Método, Meditações, Objeções e Respostas, Paixões da Alma**, Cartas. Edição Victor Civita, coleção Os Pensadores, volume XV, São Paulo, 1973.

D'IPPOLITO, Teodoro. **L'avviamento**. Palermo: Abacco, 1963.

DUARTE, Antonio Conesa; VELAZQUEZ, José Andrés Dorta. Diferencias contables y fiscales en la valoración del inmovilizado inmaterial, **Tecnica Contable**, nº 584-585, Madri, agosto-setembro 1997.

DUNNE, Kathleen M.; ROLLINS, Theresa P. **Accounting for goodwill**: a case analysis of the U.S. , U.K. and Japan, Readings and Notes of Finacial Accounting, editor Stephen Zeef e Bala G. Dharan, McGraw Hill, 4ª edição, Nova York, 1994.

EINSTEIN, Alberto; INFELD, Leopold. **A evolução da Física**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1980

FERREIRA, Leonor Fernandes. Modelos de avaliação de empresas e utilidade da informação contabilística. **Dissertação de doutorado em Gestão de Empresas**, Universidade Lusíada, Lisboa, 2004.

FERREIRA, Rogério Fernandes. **Encruzilhadas**. Lisboa: CTOC, 2002

FERRERO, Giovanni. **La valutazione economica del capitale d'impresa**. Milão: Giuffré, 1966.

KOLLER, Tim; GOEDHART, Marc; WESSELS, David. **Valuation**: measuring and managing the value of companies. New Jersey: Wiley, 2005.

LÉRIAS, António Gervásio. Demarcação das alterações no capital próprio. **Jornal de Contabilidade APOTEC**, nº. 370, Lisboa, Janeiro de 2008.

LOPES, Ana Isabel Dias; SANTOS, Tónico dos. O goodwill no âmbito do anexo ao balanço e demonstração de

resultados. **Revisores e Empresas**, edição CROC, Lisboa, junho de 1999.

MARITAIN, Jacques. **A ordem dos conceitos, Lógica Menor**. 13^a ed. Rio de Janeiro: Agir, 1995.

MAJO, Adolfo di. **Responsabilità e patrimônio**. Turim: Giappichelli, 2005.

MASI, Vincenzo. **Statica Patrimoniale**. 3^o. Edição. Pádua: CEDAM, 1945.

NEPOMUCENO, Valério. A teoria do conhecimento contábil: o pragmatismo norte-americano, **Revista do CRC do Rio Grande do Sul**, nº. 87, Porto Alegre, Outubro/Dezembro de 1996.

OCEJO, José Luis Sáez. Contabilidad creativa y factores determinantes. **Tecnica Contable**, n. 596-597, Madri, Agosto-Setembro, 1998.

PATON, W. A. **Advanced Accountig**. New York: The Macmillan Company, 1949.

RAMIREZ, Maria del Carmen Rodriguez de. Reflexiones sobre el status epistemologico de la contabilidad. **Contabilidad y Auditoria**, nº. 1, edição do Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas da Universidade de Buenos Aires, Buenos Aires, 1995

SANTOS, Ana Isabel Dias Lopes Tónico dos. Contabilização do Goodwill: progressos actuais e tendências futuras. **Jornal de Contabilidade**, edição APOTEC, nº 274, Lisboa, janeiro de 2000.

SANTOS, Luis Lima. A convergência contabilística nos países lusófonos, 1^o Lugar do Prêmio Internacional de Produção Científica Contábil Prof. Antônio Lopes de Sá, Categoria Acadêmica e Profissional. **Revista Mineira de Contabilidade**, ano IX, nº. 29, edição CRCMG, Belo Horizonte, 2008.

SARRIÓ, Didac Ramírez. **Sobre La crisis actual del conocimiento coentífico**. Barcelona: Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, 2002.

ZAPPA, Gino; AZZINI, Lino; CUDINI, Giuseppe. **Ragioneria Generale**. Milão: Giuffré, 1949.

ZIMMER, Patricia Jaqueline. **Contabilidade Criativa: fraude e manipulação contábil**. Taquara: FACCAT, 2005.

Artigo recebido em: 21 de janeiro de 2009

Artigo aprovado para publicação em: 06 de maio de 2009

ENDEREÇO DO AUTOR

Antônio Lopes de Sá

lopessa.bhz@terra.com.br

Rua Quaresmeira Rosa 316

Condomínio Retiro das Pedras

Caixa Postal 3173

30.130-972 Belo Horizonte/MG