



**FACULDADE BORGES DE MENDONÇA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ADRIANO DE ARAÚJO LIMA

**ATIVO INTANGÍVEL NA CONCESSIONÁRIA DE GÁS DE SANTA CATARINA –
SC GÁS, ANALISANDO CPC 04, OCPC 05 E ICPC 01**

**FLORIANÓPOLIS-SC
2013**

ATIVO INTANGÍVEL NA CONCESSIONÁRIA DE GÁS DE SANTA CATARINA – SC GÁS, ANALISANDO CPC 04, OCPC 05 E ICPC 01¹

LIMA, Adriano de Araújo²
BAINHA, Adriana³

RESUMO

O Ativo intangível foi inserido nas demonstrações contábeis com a Lei n° 11.638/07 e utilizado nas concessionárias de gás a partir de 2010. O presente artigo objetiva esclarecer junto às normas internacionais e ao CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) órgão que normatiza a contabilidade no Brasil, o tema abordado em uma empresa concessionária do Estado de Santa Catarina, a SC GÁS - Companhia de Gás de Santa Catarina (CPC 04, ICPC 01 e OCPC 05), exemplificando e fundamentando como funciona o intangível desta empresa e como são as movimentações desta conta na prática. Elaborado por meio de uma de uma pesquisa aplicada, com abordagem qualitativa, trabalho de pesquisa teórica, explicativa feita em fontes bibliográficas em que visa esclarecer as características do referido tema, elaborada a partir de literaturas e pronunciamentos técnicos que conceituam e diferenciam o objeto deste artigo. Por fim, fundamentaram-se e se exemplificaram as práticas utilizadas com a alteração ocorrida na Lei das Sociedades Anônimas 6.404/76. Os resultados apontam que a SC GÁS trabalha de acordo com a interpretação e orientação técnicas que se referem aos contratos de concessão (ICPC-01 e OCPC 05).

Palavras-chave: Ativo intangível. Concessão. Concessionária SC GÁS.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade no Brasil evoluiu com a internacionalização das normas contábeis, sendo possível comparar os balanços de empresas nacionais com as multinacionais e

[P1] Comentário: Depois do título, são 2 espaços de 1,5.

[P2] Comentário: Em seguida, inserem-se 2 espaços de 1,5.

[P3] Comentário: Abaixo do título "Resumo", insere-se 1 espaço de 1,5.

[P4] Comentário: Observe que aqui (no primeiro período) o aluno fez uma breve apresentação do tema.

[P5] Comentário: Nessa etapa, o aluno apresentou o objetivo geral do trabalho.

[P6] Comentário: Nessa etapa, o aluno apresentou os procedimentos utilizados ao longo do estudo.

[P7] Comentário: No último período, o aluno expôs os resultados alcançados.

[M8] Comentário: Abaixo, é um espaço de 1,5.

[P9] Comentário: Antes do título introdutório, inserem-se 2 espaços de 1,5.

[P10] Comentário: Em todas as seções, depois do título e/ou subtítulo, insere-se apenas 1 espaço de 1,5.

[M11] Comentário: A abertura dos parágrafos deve ser 1,25 cm.

¹Artigo apresentado como requisito parcial para obtenção do título de graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade Borges de Mendonça. 1º semestre de 2013.

²Adriano de Araújo Lima, acadêmico da 7ª fase do curso de graduação de Ciências Contábeis, ministrado pela Faculdade Borges de Mendonça – E-mail: adrianoaralima@gmail.com.

³Adriana Baina, Formada em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC; Formada em Direito pela Universidade do Sul de Santa Catarina – UNISUL; Especialista em Economia de Empresas; MBA em Gestão Tributária – UDESC; Mestre em Administração – Área de concentração: Gestão Estratégica das Organizações pela UDESC; Pós-graduada em Prática jurídica e Direito Público pela Escola Superior da Magistratura em convênio com a FURB. Orientadora do trabalho – E-mail: adriana.baina@hotmail.com.

facilmente identificá-los. Grupos de contas foram criados, extintos e outros modificados para facilitar o entendimento, mensuração e contabilização.

A pesquisa se justifica pela necessidade de se esclarecerem quais são as situações reais, como é feito o tratamento contábil do ativo intangível, assim como expressá-lo nas demonstrações contábeis, diferenciando-o dos ativos tangíveis. Para tanto, o objetivo geral deste trabalho é analisar qual o impacto da adoção do CPC 04, OCPC 05 e ICPC 01 nas demonstrações contábeis da SC GÁS, estudando e identificando as alterações ocorridas na referida empresa com a reclassificação das contas ocorridas a partir de 2010.

Como objetivos específicos, têm-se os seguintes: mostrar como trabalham as empresas concessionárias de gás em relação ao ativo intangível, orientando-se pelo CPC 04⁴, ICPC 01⁵ e OCPC 05⁶; demonstrar na prática as mudanças ocorridas no balanço patrimonial da companhia com a adoção do ICPC 01 e OCPC 05, e como e porque se deu a reclassificação do Ativo Imobilizado para o Ativo intangível; comparar com outros ativos e diferenciá-los dos demais, sistematizando os pontos determinantes para sua ocorrência.

Para este estudo de caso, foi escolhida a SC GÁS Companhia de gás de Santa Catarina. Essa análise foi feita por meio de uma pesquisa quantitativa e bibliográfica, contando com o apoio de literaturas e pronunciamentos técnicos que conceituam e diferenciam o objeto deste artigo. Atualmente, os usuários da contabilidade necessitam de ferramentas que possam diferenciar cada grupo de contas que compõe as demonstrações contábeis. Desta forma, a análise descritiva surge para identificar e exemplificar os fenômenos ocorridos após a adoção das normas internacionais adotadas a partir de 2010.

Os principais dados coletados foram extraídos por meio do encerramento do ano-calendário 2010, atribuído ao relatório da administração da empresa supracitada, o qual é elaborado e divulgado pela concessionária, anualmente.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para melhor compreensão do tema, foi preciso conceituar o Ativo Tangível e diferenciá-lo do Intangível, explicando que não são depreciados, e sim amortizados de acordo com o tempo estipulado.

[P12] Comentário: No primeiro parágrafo, fez-se uma introdução do tema do artigo, a fim de deixar o leitor familiarizado com o assunto a ser abordado.

[M13] Comentário: Aqui, foi relatada a justificativa do estudo.

[M14] Comentário: Observe que foi apresentado o objetivo geral da pesquisa.

[M15] Comentário: Note que foram pontuados objetivos específicos.

[M16] Comentário: Nessa etapa, apresentou-se a metodologia utilizada.

[M17] Comentário: Neste parágrafo, encontra-se a problemática do estudo.

⁴ Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento 04

⁵ Interpretação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – 01

⁶ Orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – 05

2.1 ATIVO

Os conceitos mostrados no presente trabalho foram extraídos conforme as atualizações das normas contábeis, em pesquisa a fundo no Comitê de Pronunciamentos Contábeis e em suas orientações e interpretações, proporcionando um entendimento preciso da real situação da contabilidade da SC GÁS nos dias atuais, instituídas pelas leis nº 11.638/07 e 11.941/09 e usadas partir do ano de 2010.

Como afirma Marion (2009, p. 360), ativos são “todos os bens e direitos de propriedade da empresa, mensuráveis monetariamente, que representam benefícios futuros para a empresa”.

Imperativo destacar que é um recurso “controlado por uma entidade como resultado de eventos passados; e do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade” (CPC⁷04, 2012).

De acordo com o ICPC 01, Ativo é um recurso:

- controlado pela entidade como resultado de eventos passados; e
- do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade.

Os conceitos acima descrevem o ativo, sendo possível diferenciá-los dos intangíveis como segue abaixo.

O termo intangível vem do latim *tangere* ou do grego *tango*, cujo significado é “tocar em razão disso, os bens são pontuados como aqueles que não podem ser tocados, por não possuírem corpo físico ou matéria”. (SCHIMIDT; SANTOS; FERNADES, 2006, p.23).

Iudicibus (2010, p. 228) descreve que oAtivo intangível é:“um ativo controlado por uma entidade, que não são facilmente identificáveis e que deles esperam beneficio financeiros futuros”.

O autor supracitado ressalta que, de acordo com a Deliberação da CVM (Comitê de Valores Mobiliários) nº488/05, em seu item 72, letra “e”, enumera como intangíveis as:

marcas e patentes e semelhantes adquiridos, além do fundo de comércio adquirido. O subgrupo intangível, regra geral, abriga ainda os gastos com pesquisa e desenvolvimento, que atualmente são tratados no grupo ativo diferido, os direitos autorais, presentes em grande parte na indústria fonográfica e de audiovisual e todo e qualquer direito passível de controle e exploração que gere incrementais futuros, e que não esteja contemplando em uma norma específica que regule matéria em particular. As despesas antecipadas, cumpre salientar, não estão no rol dos itens a serem considerados como um Ativo intangível.

⁷ Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Na afirmação da IAS⁸ 38 (2004), o Ativo intangível é um ativo monetário identificável sem substância física.

A mesma norma ressalta que para que um bem se enquadre no conceito de intangível devem estar presentes três condições: identificabilidade, controle e geração de benefícios econômicos.

Sendo assim, observar-se-á que os ativos intangíveis estão voltados para atender e entender as necessidades dos usuários da contabilidade, alocando-os em suas respectivas contas contábeis para uma melhor análise nos relatórios contábeis referentes a determinadas empresas possuidoras destas contas.

Neste sentido, Hendriksen e Van (1999 apud SCHMIDT; FERNANDES; SANTOS, 2006, p. 488) salientam que as características do ativo são: bens que esperar-se-á um ganho econômico futuro de eventos ocorridos anteriormente e que deve haver uma probabilidade dessas receitas, apenas uma empresa pode se beneficiar destes e precisa de algum direito específico (as vendas ou serviços).

Como afirmam Lemes e Carvalho (2010, p. 196), para o reconhecimento de um intangível, este deve obedecer alguns fundamentos: “ser um item não monetário sem substância física, separável, controlável e que gere benefícios econômicos”.

Os autores supracitados esclarecem ainda que devem atender aos seguintes critérios de reconhecimento:

- a) Probabilidade de que os benefícios econômicos futuros atribuíveis ao ativo fluirão para a entidade; e
- b) Mensuração confiável dos custos do ativo.

Conforme ressaltado nos itens anteriores, é possível identificar e reconhecer um Ativo intangível e diferenciá-lo de outro, bem como sua forma contabilização correta, restando analisar a forma de mensuração e avaliação, como será feito a seguir.

Como afirmam Schmidt, Fernandes e Santos (2006, p.15), “uma vez definido o ativo, a questão é como mensurá-lo”.

Os mesmos autores acrescentam ainda que “a mensuração é um processo de designação de valores aos objetos em evidência, sendo uma informação básica para a contabilidade, que deve ser o mais próximo da realidade possível.”

⁸International Accounting Standard - Normas Internacionais de Contabilidade.

Hendriksen e Van(1999 apudSCHMIDT; FERNANDES; SANTOS, 2006, p. 488)esclarecem que a mensuração é “a forma como são estipulados preços aos ativos intangíveis relacionados à empresa”.

Os autores supracitados (2006, p. 16) elucidam ainda que os atributos básicos são:

- **A objetividade:** segundo Ijiri (1967) “existem vários graus de objetividade e devemos discutir se uma medida é mais ou menos objetiva do que outra e não se uma medida é objetiva ou não.
- **A confiabilidade:** de acordo com Ijiri (1967) “um sistema é confiável quando ele funciona da forma como se espera”, e acrescenta que, na contabilidade, a confiabilidade da mensuração é definida com,o grau de objetividade acrescido de um fator de julgamento.
- **Aoportunidade:** qualquer informação pode deixar de ser útil se não for oportuna. Dessa forma, o benefício da informação está ligado ao tempo em que se presta tal informação, pois o tempo pode reduzir a capacidade informativa das demonstrações financeiras.
- **Aprecisão:** a mensuração deve ser precisa o suficiente, de forma a permitir ao gestor distinguir o mais adequado curso de ação a ser tomado pela entidade.
- **A exatidão:** a mensuração deve expressar valores verdadeiros.
- **A acurácia:** a informação deve ter uma probabilidade muito pequena de se desviar da verdade.

A esse respeito,Lemes e Carvalho (2010, p. 198) discorrem que “é difícil avaliar um intangível, partindo deste princípio o valor desse ativo é estipulado por meio de estimativas. Com isso, dúvidas irão surgir a respeito de diferenças entre valores justos e prováveis podem comprometer a mensuração”.

Complementando os esclarecimentos obtidos sobre a mensuração (atribuição de valor aos intangíveis), a seguir explicar-se-á a sua natureza.

Hendriksen e Van Breda (2006 apudSCHMIDT; FERNANDES; SANTOS, p. 388) afirmam que “ativos intangíveis são definidos, às vezes, como a diferença positiva entre o custo de uma empresa adquirida e a soma de seus ativos tangíveis líquidos”.

Os autores supracitados completam essa ideia, dizendoque a maior parte dos ativos é adquiridapor meio de uma saída de caixa ou equivalente. Nesse momento, a despesa não apareceu na DRE, ela foi diferida. Estoques e despesas pagas antecipadamente são exemplos de custos diferidos.

Os mesmos autores mencionam ainda que “exigir que os ativos intangíveis passem pelos mesmos testes de reconhecimento aplicados aos tangíveis – nada mais nada menos. Se passarem por esses testes, os intangíveis deverão aparecer nas demonstrações financeiras”.

Marion(2009, p. 358)assevera que “a amortização corresponde à perda do valor capital aplicado em Ativos Intangíveis”. Complementa ainda que “são amortizáveis os ativos não

circulantes intangíveis de duração limitada, ou seja: o Fundo de Comércio, o Ponto Comercial, os Direitos Autorais, as Patentes e o Direito de Exploração”.

Para tanto, torna-se imperativo verificar como se procede ao cálculo da amortização da qual passar-se-á a observar.

a) Cálculo da Amortização

Marion (2009) ressalta que a amortização do período é calculada de acordo com a seguinte fórmula:

$$\text{Amortização do Período} = \frac{\text{Valor do Direito}}{\text{n}^\circ \text{ de Períodos de Duração}}$$

b) Efeitos da Amortização

O mesmo autor afirma ainda que: amortização acumulada e despesa de amortização possuem as mesmas considerações da depreciação acumulada, servindo como retificadoras do ativo, tendo como objetivo diminuir o saldo da conta ou sua reavaliação.

Da mesma forma, o autor supracitado observa que não se deve “confundir Amortização de Intangível (a perda do valor do Ativo intangível, contabilizada como despesa) com Amortização de Financiamento (pagamentos de parcelas de dívidas)”.

Na compreensão de Lemes e Carvalho (2010, p. 204), “o método de amortização adotado deve refletir o consumo dos benefícios econômicos futuros esperados. Se esse modelo não puder ser determinado, o método linear deve ser usado”.

Corroborando, Schmidt, Santos e Fernandes (2006, p. 32) “esclarecem que se um Ativo intangível tem uma vida útil finita, mas a extensão precisa desta vida útil não é reconhecida, o mesmo será amortizado sobre a melhor estimativa de sua vida útil”.

Os autores supracitados discorrem que o “método de amortização refletirá o padrão no qual os benefícios econômicos do Ativo intangível são consumidos, ou de outra forma, utilizados”. Complementam ainda que “se o padrão não puder ser confiavelmente determinado, o método de amortização linear (em linha reta) deverá ser utilizado”.

Portanto, a amortização de um intangível ocorre de acordo com sua vida útil, não devendo confundir despesa com depreciação. O próximo tópico tratará das marcas –goodwill –,e desua avaliação.

Nas palavras de Padoveze (2012, p. 301),goodwillé um Ativo intangível não identificado, masresponsável pela geração de benefícios econômicos futuros. Isso é possível por causa da existência de diversos elementos que contribuem para as receitas da empresa e que não foram adquiridos, mas, sabe-se que existem.

Lemes e Carvalho (2010, p. 199) “explicam que o goodwillé adquirido por meio de outros negócios onde ele não é o objetivo principal, porém reconhecido, já que ele representa ganhos que surgem dos ativos alocados a ele por ser impossível identificar individualmente nem reconhecer separadamente”.

Esses autores ainda dizem que, quando é gerado internamente, não é possível identificar por isso, não é registrado como ativo e fica improvável identificar os gastos incorridos com a geração deste intangível.

Corroborando,Iudícibus (2009, p. 205) esclarece que é um assunto dos mais complexos em contabilidade, pois ele pode ser ponderado sob tripla perspectiva:

1. Como excesso de preço pago pela compra de um empreendimento ou patrimônio sobre o valor de mercado de seus ativos líquidos;
2. Nas consolidações, como o excesso de valor pago pela companhia-mãe por sua participação sobre os ativos líquidos da subsidiária;
3. Como o valor presente dos lucros futuros esperados, descontados de seus custos de oportunidade.

Para um melhor entendimento de todas as contas do Ativo intangível, segue abaixo um detalhamento de cada grupo em que são alocados os bens que compõem essa conta, que a partir de 2010 foi inserido nas demonstrações contábeis obrigatórias: no grupo do ativo, evidenciado no balanço patrimonial, ou seja, marcas e patentes, direitos autorais e licenças.

A respeito das marcas e patentes, direitos autorais e licenças,Iudícibus (2009, p. 208) elucida que estes “intangíveis são direitos conferidos a alguém para poder explorar um específico bem por período de tempo determinado em contrato”.

Em relação a tal aspecto,Schmidt, Santos e Fernandes (2006, p.40) explanam o conceito de marca como “sendo símbolos, letras ou sinais que identificam ou qualificam entidades e produtos. Esses itens caracterizam-se como intangíveis porque através deles os produtos são facilmente identificados e agregam valores significativos”.

Complementando sobre patentes e direitos autorais, as normas brasileiras de contabilidade informam que: fica garantida por 10 ou no máximo 20 anos a proteção de exclusividade e exploração sobre este ativo, sendo que se for de propriedade industrial tem um tratamento diferente do comercial, devendo ser alocado ao grupo do imobilizado, conforme determina o inciso IV do art. 179 da Lei das Sociedades por ações.

Seguindo na mesma linha de raciocínio, Schmidt, Santos e Fernandes (2006) descrevem que as licenças fazem parte do intangível porque geram uma receita considerável a seus possuidores, sendo de suma importância uma contabilização precisa.

Os mesmos autores afirmam ainda, sobre as licenças, que:

Nas normas brasileiras, um contrato de franquia ou uma licença (concessão) dá ao seu titular o direito de explorar esse Ativo intangível durante um prazo previamente contratado. Por se tratar de bens destinados à manutenção da atividade da empresa, devem ser registrados no ativo imobilizado, conforme determina o inciso IV, do art. 179, da Lei das Sociedades por Ações.

Os estudiosos citados complementam, explicando que sobre a avaliação das contas de licenças que é feita de forma residual, obtém-se o valor econômico da empresa e a partir deste subtrai-se os ativos tangíveis identificáveis, através de diversos critérios.

Os seguintes itens objetivam apresentar as principais características dos métodos de avaliação do destes intangíveis.

Os mesmos autores destacam dois dos vários métodos de avaliação, conforme segue:

(A) MÉTODO DE LAWRENCE R. DICKSEE

Este é considerado por estudiosos, segundo sua especialidade, como o mais antigo meio de avaliação de ativos intangíveis. Ele data de 1897 e se baseia na aplicação de um fator multiplicador sobre o lucro líquido retido corrente.

$$G = (LL - RA - i \cdot AT)F$$

Em que:

G = Valor do goodwill;

LL = Lucro Líquido;

RA = Remuneração da Administração;

i = Taxa de Juros Aplicáveis ao Imobilizado Tangível;

AT = Ativos Tangíveis;

F = Fator multiplicativo para obtenção do goodwill.

(B) MÉTODO DO VALOR DE REALIZAÇÃO

Nesse método, o goodwill subjetivo é expresso, segundo Iudícibus (1997), pelo seu valor líquido de realização, ou seja, pela diferença entre o lucro projetado para os períodos futuros, menos o valor do custo de oportunidade (investimento com risco zero), dividido pela taxa desejada de retorno (ou custo de capital). Ele representa o montante máximo que pode ser realizado na venda desse ativo, em curto prazo, mas não tão curto a ponto de se caracterizar como uma venda forçada, nem tão longa a ponto de permitir a liquidação do ativo pelo uso.

Imperativo analisar a feitura da contabilização de uma conta de intangível. Para tanto, utilizar-se-á o exemplo dado por Padoveze (2012, p.302), de uma empresa do ramo de tecnologia de informação, fornecedora de softwares aplicativos que esteja desenvolvendo um produto que será comercializado a venda para terceiros sob licenças de uso, por meio de um contrato. A fase de desenvolvimento levou dois anos e os gastos do ano 1 foram de \$ 400 e do ano 2 de \$ 600. O software tem vida útil estimada de 5 anos e não se espera valor residual.

A mensuração de softwares é de suma importância para os gestores das empresas na tomada de decisões, sendo imprescindível saber custos de construção, gastos de mão de obra na elaboração do sistema e funcionalidades oferecidas no referido produto. Assim, podemos formular um preço justo de acordo com os gastos de construção do produto.

Após a mensuração, é indispensável uma contabilização precisa, alocando em suas devidas contas e amortizando no seu devido tempo de vida estimado, como demonstra o quadro a seguir.

Quadro1: Conta de Investimento em Software

1	Débito	= Investimento em Software	= \$ 400	Ativo intangível
	Crédito	=Caixa ou Banco	= \$ 400	Ativo Circulante
ANO 1				
2	Débito	=Investimento em Software	= \$ 600	Ativo intangível
	Crédito	=Caixa ou Banco	= \$ 600	Ativo Circulante
ANO 2				
3	Débito	=Investimento em Software	= \$ 200	Ativo intangível
	Crédito	=Caixa ou Banco	= \$ 200	Ativo Circulante
ANO 3				
4	Débito	= Amortização	= \$ 200	Ativo intangível
	Crédito	= Inv. Em Software amort. acumulada	= \$ 200	Ativo Circulante

Quadro1:Conta de Investimento em Software				
ANO 4				
5	Débito	= Amortização	= \$ 200	Ativo intangível
	Crédito	= Inv. Em Software amort. acumulada	= \$ 200	Ativo Circulante
ANO 5				
6	Débito	= Amortização	= \$ 200	Ativo intangível
	Crédito	= Inv. Em Software amort. acumulada	= \$ 200	Ativo Circulante
ANO 6				
7	Débito	= Amortização	= \$ 200	Ativo intangível
	Crédito	= Inv. Em Software amort. acumulada	= \$ 200	Ativo Circulante
ANO 7				
8	Débito	=Inv. Em Software amort. acumulada	= \$ 1000	Ativo intangível
	Crédito	= Investimento em Software	= \$ 1000	Ativo intangível
ANO 8				

Fonte: PADOVEZE (2012).

Na compreensão de Hendriksen e Van(1999 apudSCHMIDT; FERNANDES; SANTOS, 2006, p. 97), “a aplicação das regras gerais de contabilização de ativos intangíveis a situações específicas exige muito julgamento por parte da administração e dos contadores”.

O Ativo intangível é exemplificado em algumas situações descritas a seguir, de acordo com os autores supracitados:

- (A) Acordos de licenciamento de programas – as empresas de rádio e televisão tipicamente assinam acordos de licenciamento que lhes dão o direito de transmitir uma série de programas, tais como desenhos animados ou um campeonato de futebol, mediante a pagamento de uma quantia previamente estabelecida;
- (B) Franquias esportivas –a franquia propriamente dita é um direito comprado. No caso do futebol profissional, a NFL outorga a franquia e dá ao proprietário da equipe, o franqueado, o direito exclusivo de operação de uma equipe de futebol em determinada área;
- (C) Custos de pesquisa e desenvolvimento – à medida que as atividades de pesquisa e desenvolvimento (P&D) são realizadas para gerar novos produtos, aperfeiçoar produtos antigos, ou reduzir custos operacionais futuros, espera-se que beneficiem períodos futuros, e não apenas o período corrente;
- (D) Marcas – Coca-Cola e Pepsi-Cola, essas marcas são reconhecidas em todo mundo, em consequência de milhões de dólares em propaganda. Atualmente, esses gastos de propaganda são lançados como despesa. Uma vez desenvolvida a marca, a capitalização cessa e começa sua amortização.

Complementando,Edvinsson e Malone (1988, p. 19) afirmam que “é um capital não financeiro que representa a lacuna oculta entre o valor de mercado e o valor contábil. Sendo, portanto, a soma do Capital Humano e do Capital Estrutural”

Neste sentido, tem-se:

CAPITAL INTELECTUAL = CAPITAL HUMANO + CAPITAL ESTRUTURAL
--

Corroborando, Stewart (1998, p. 53) discorre que “a gestão do capital intelectual é como um oceano recém-descoberto, que ainda não consta do mapa, e poucos executivos entendem suas dimensões ou sabem como navegá-lo”.

2.2 CONTRATOS DE CONCESSÃO

Neste tópico, ver-se-á o que de mais novo existe sobre os tais contratos, desde o início das operações até o término do mesmo, interpretações e orientações técnicas que tratam exclusivamente do assunto, sendo obrigatório seguir estas regras para que haja um padrão com as normas internacionais de contabilidade.

Sendo assim, Iudicibus (2012, p.452) esclarece que os contratos de concessão são “tipos de contrato onde o governo ou outro órgão do setor público (o concedente) contrata uma entidade privada (a concessionária, também chamada de entidade operadora) para desenvolver, aperfeiçoar, operar ou manter seus ativos de infraestrutura.

Neste contexto, afirma o ICPC 01 que ao longo do tempo os governos introduziram contratos de prestação de serviços para atrair a participação do setor privado no desenvolvimento, financiamento, operação e manutenção desses ativos. As instalações já podem existir ou ser construída durante a vigência do tempo estipulado. Os contratos dentro do alcance da presente Interpretação geralmente envolvem uma entidade privada (concessionário) que constrói a estrutura usada para prestar os serviços públicos ou melhorá-la (por exemplo, aumento da capacidade), além de operá-la e mantê-la durante prazo específico. O concessionário recebe pelos serviços durante a vigência. O termo é regido por documento formal que estabelece níveis de desempenho, mecanismos de ajuste de preços e resolução de conflitos por via arbitral. Também pode ser descrito como “construir-operar-transferir” ou “recuperar operar-transferir” ou contrato de concessão de serviço público a entidades do setor privado.

Já o OCP 05 prescreve: A ICPC 01 (IFRIC 12) especifica condições a serem atendidas em conjunto para que as concessões públicas estejam inseridas em seu alcance:

(a) - o concedente controla ou regulamenta quais serviços o concessionário deve prestar com a infraestrutura, a quem os serviços devem ser prestados e o seu preço;

(b) - o concedente controla, por meio de titularidade, usufruto ou de outra forma qualquer, participação residual significativa na infraestrutura no final do prazo da concessão.

Continuando na mesma linha, a seguir, analisar-se-á a Concessionária SC Gás, que é o tema central deste estudo de caso, desde a sua criação até a adoção da interpretação e orientação dos pronunciamentos contábeis em seus demonstrativos.

2.3 A CONCESSIONÁRIA SC GÁS

A Companhia de Gás de Santa Catarina – SCGÁS –, sociedade de economia mista criada em 25 de fevereiro de 1994, por meio da Lei nº 8.999/93, possui como objeto a distribuição de gás natural canalizado, com exclusividade, atodo o Estado de Santa Catarina, conforme estabelece a Lei n.º 9.493/94, que promulga a concessão deste serviço de acordo com o parágrafo 2º do artigo 25 da Constituição Federal.

O contrato de concessão para exploração dos serviços de distribuição de gás canalizado em todo o Estado de SC foi firmado em 28 de março de 1994, com prazo de vigência de 50 (cinquenta) anos, contados a partir dessa data. A Agência Reguladora de Serviços Públicos de Santa Catarina – AGESC também é responsável por garantir a execução do contrato por regular, controlar e monitorar as operações de distribuição de Gás Natural.

Até dezembro de 2010, foram distribuídos pela SC GÁS 636 milhões de metros cúbicos de gás natural. A partir das 9 unidades denominadas “Estações de Recebimento-ER”, a Companhia fornece o gás natural as suas 1.988 unidades consumidoras, por meio de 883 km de rede de distribuição.

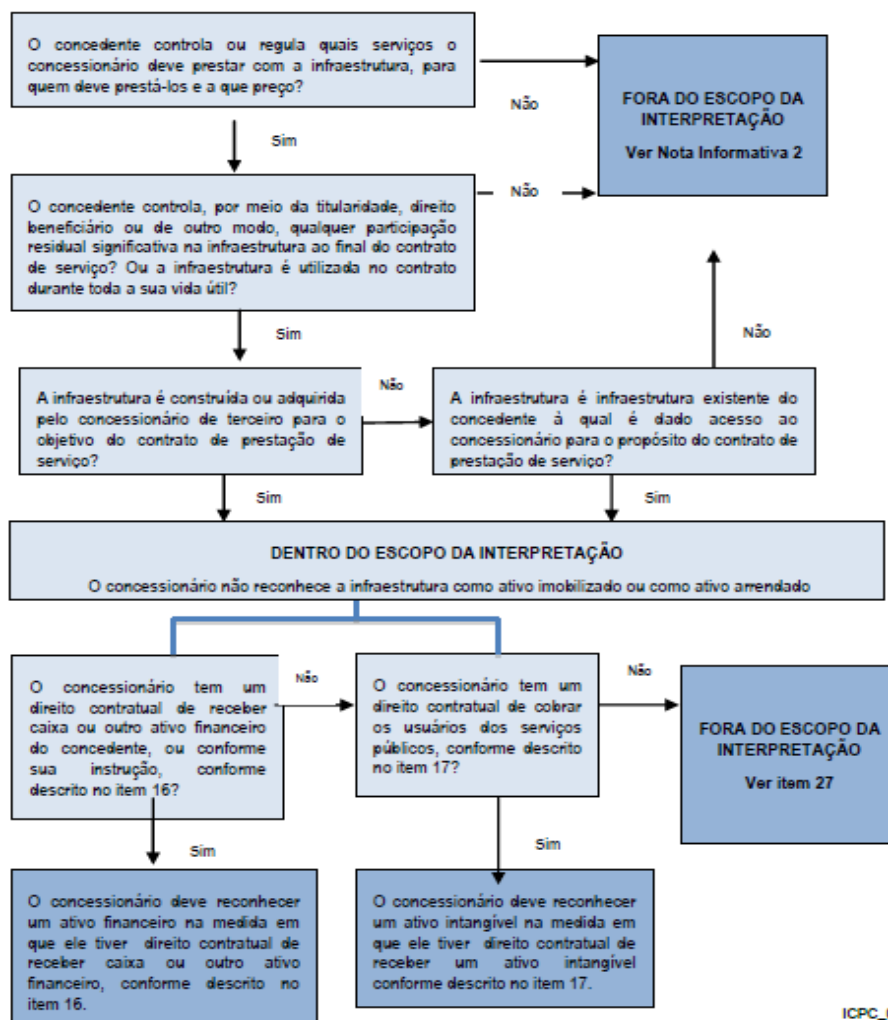
As modificações introduzidas pela Lei nº 11.638-07⁹ e Lei nº 11.941-09¹⁰ caracterizaram-se como mudança de prática contábil, entretanto, no pronunciamento técnico CPC nº 13 menciona que - Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei 11.941-09 - aprovado pela Deliberação CVM nº 565 de 17 de dezembro de 2008, todos os ajustes com impacto no resultado foram efetuados contra lucros e prejuízos acumulados na data de transição nos termos do art. 186 da Lei nº 6.404/76, sem efeitos retrospectivos sobre as demonstrações financeiras.

Imprescindível advertir que a contabilização de contratos de serviço estabelecida pela ICPC 01 e adotada pela concessionária passou a ser de acordo com o diagrama a seguir.

⁹LEI 11638/07, altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

¹⁰LEI 11941-09, altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição.

Figura1: Diagrama de Contabilização de Contratos de Concessão



Fonte: ICPC 01 R1.

Após as alterações na lei 6.404/76 e a partir da vigência da lei nº 11.638/07, as contas de bens incorpóreos passaram a ser registrados no subgrupo intangível, diferenciando assim tais contas que posteriormente serão reclassificadas e amortizadas conforme tempo estipulado.

Sobre tal aspecto, o item 17 ICPC 01 ao concessionário estabelece que “deve reconhecer um Ativo intangível à medida que recebe o direito (autorização) de cobrar os usuários dos serviços públicos. Esse direito não constitui direito incondicional de receber caixa porque os valores são condicionados à utilização do serviço pelo público”.

A CVM, nº 611, de 22 de dezembro de 2009, em sua nota informativa 2, - Referências aos Pronunciamentos Técnicos do CPC que se aplicam a contratos típicos público – privados, elucida os tipos comuns de contratos de participação do setor privado no fornecimento de serviços do setor público e menciona que objetivo desta é explicar como é feita a contabilização dos contratos de concessões estabelecidos após a utilização das normas técnicas do CPC com a sua internacionalização.

Comenta-se que essa nota acompanha, porém não faz parte da Interpretação Técnica ICPC 01. A tabela a seguir define os tipos comuns de contratos de participação do setor privado no fornecimento de serviços do setor público e dá referências aos Pronunciamentos Técnicos do CPC que se aplicam a esses contratos. A lista de tipos de contratos não é exaustiva. A finalidade da tabela é destacar a sucessão de contratos, de forma que o objetivo dessa interpretação não é passar a impressão de que existem demarcações claras entre os requisitos de contabilização de contratos público-privados.

Quadro1: Contratos público-privados

Categoria	Arrendatário	Provedor de serviços			Proprietário	
		Contrato de serviço e/ou manutenção (tarefas específicas, ex: cobrança de dívida)	Recuperar-operar-transferir	Construir-operar-transferir	Constrói e opera	100% Desinvestiment o/ privatização/ constituição
Contratos típicos	Arrendamento (ex: operador arrenda o ativo do concedente)					
Propriedade do ativo	Concedente			Operador		
Investimento de capital	Concedente		Operador			
Risco de demanda	Compartilhado	Concedente	Operador e/ou concedente		Operador	
Duração típica	8-20 anos	1-5 anos	25-30 anos		Indefinida (ou pode ser limitada à licença)	
Interesse residual	Concedente			Operador		
CPCs Relevantes	CPC 06	CPC 30	ICPC 01		CPC 27	

Fonte: ICPC 01 (2009).

Segundo o relatório da Administração 2010 da SC Gás (elaborado internamente, publicado no site da empresa), que foi base para o presente artigo, fica claro evidenciar como foi feita a reclassificação do ativo imobilizado para o Ativo intangível a partir da implantação do ICPC 01 e OCPC 05. Assim, seguem as ilustrações demonstrando como ocorreram.

Tabela 1: Imobilizado

IMOBILIZADO	Taxa Anual Depreciação Annual Depreciation Rate	31/12/2010	31/12/2009
Terrenos / Lands	-	0	363.990
Tubulações / Piping	10%	0	214.306.220
Aparelhos, máquinas e equipamentos <i>Instruments, machines and equipment</i>	10%	0	58.323.046
Sistemas e equipamentos de informática <i>Computing systems and equipment</i>	20%	0	2.714.228
Equipamentos e móveis administrativos <i>Administrative equipment and furniture</i>	10%	0	1.154.442
Equipamentos de transporte / <i>Transportation equipment</i>	10%	0	470.391
Benfeitorias em imóveis de terceiros <i>Improvements to third party real estate</i>	4%	0	363.527
Obras em andamento / <i>Ongoing construction work</i>		0	26.161.108
		-	303.856.954
(-) Depreciação acumulada / <i>Accrued depreciation</i>			(148.597.345)
		-	155.259.609

Fonte: SC GÁS(2010).

Os relatórios internos informam que até o exercício findo de 31/12/2009 os bens do imobilizado eram registrados ao custo e depreciados pelo método linear, considerando o estabelecido no contrato de concessão.

Tabela 2: Intangível Reclassificado

INTANGÍVEL RECLASSIFICADO	Taxa Anual Amortização Annual Amortization Rate	31/12/2010	31/12/2009
Terrenos / Lands	-	363.990	363.990
Tubulações / Piping	10%	252.389.006	214.306.220
Aparelhos, máquinas e equipamentos <i>Instruments, machines and equipment</i>	10%	60.525.369	58.323.046
Sistemas e equipamentos de informática <i>Computing systems and equipment</i>	20%	3.142.922	2.714.228
Equipamentos e móveis administrativos <i>Administrative equipment and furniture</i>	10%	1.298.599	1.154.442
Equipamentos de transporte / <i>Transportation equipment</i>	10%	0	470.391
Benfeitorias em imóveis de terceiros <i>Improvements to third party real estate</i>	4%	405.369	363.527
Sistema de Gestão / <i>Management System</i>	80%	1.017.278	1.001.351
Software / <i>Software</i>	20%	1.434.580	1.266.867
Marcas e patentes / <i>Brands and patents</i>		0	950
Intangível a amortizar / <i>Amortizable of intangible</i>		17.884.917	26.161.108
		338.462.030	306.126.120
(-) Amortização acumulada / <i>Accrued amortization</i>		(175.059.763)	(149.672.171)
		163.402.267	156.453.949

Fonte: SC GÁS (2010).

Todos os bens da SC GÁS, conforme o contrato de concessão, serão reversíveis ao poder concedente no seu término. Dessa forma, seguindo as orientações desta interpretação técnica, na apresentação das Demonstrações Financeiras relativas ao exercício findo de 2010, todo o ativo imobilizado foi reclassificado para o Intangível. Todas as taxas de amortização ficaram inalteradas, ou seja, mantiveram-se as mesmas praticadas pela depreciação, não causando impacto no resultado do exercício. Segundo o CPC 04, o Sistema de Gestão e Softwares estão sendo amortizados de acordo com o número de períodos em que deverão ser

usufruídos os benefícios econômicos, uma vez que este está com vida útil definida, item 94 do CPC.

Desse modo, entende-se que os bens adquiridos e/ou recuperados devem ser alocados no Ativo intangível por não pertencer de fato à concessionária.

O quadro a seguir demonstra o balanço patrimonial da empresa, comparando os anos de 2009 e 2010 e mostrando a reclassificação que ocorreu após a adoção do ICPC-01 pela referida organização.

Quadro 2: Balanço Comparativo 2009/2010

SC GÁS - COMPANHIA DE GÁS DE SANTA CATARINA									
BALANÇO PATRIMONIAL (EM REAIS)									
ATIVO					PASSIVO				
CIRCULANTE	31/12/2010	AV	31/12/2009	AV	CIRCULANTE	31/12/2010	AV	31/12/2009	AV
Disponibilidades	19.149,540	6%	26.290,096	8%	Fornecedores	62.834,430	18%	64.322,157	20%
Aplicações Financeiras	89.367,773	26%	70.622,565	22%	Financiamentos	8.186,021	2%	15.530,931	5%
Contas a Receber - Clientes	33.405,482	10%	36.438,743	11%	Obrigações Soc. e Trabalhistas	3.693,100	1%	2.588,869	1%
Estoques	785,274	0%	691,894	0%	Obrigações Tributárias	34.710,308	10%	22.716,331	7%
Tributos a Recuperar	1.606,935	0%	188,616	0%	Participação nos Lucros	2.106,339	1%	1.169,879	
Despesas Antecipadas	199,797	0%	178,414	0%	Dividendos Propostos a pagar	19.184,855	6%	63.499,479	19%
Outras Contas a Receber	749,364	0%	863,521	0%	Outras Obrigações	1.910,751	1%	1.787,937	1%
	145.264,165	42%	135.273,849	41%		132.625,804	39%	171.615,583	52%
NÃO CIRCULANTE					NÃO CIRCULANTE				
Realizável longo Prazo					Financiamentos	8.680,581	3%	16.876,890	5%
Contas Vinculadas - Aplic. Financeiras	-	0%	1.158,682	0%	Cauções em Garantia	1.055,460	0%	845,729	0%
Tributos a Recuperar	16.470,306	5%	15.011,815	5%					
Adiantamento a Fornecedores	16.869,926	5%	18.506,261	6%		9.736,041	3%	17.722,619	5%
Depósitos Judiciais	1.369,493	0%	1.438,457	0%	PATRIMONIO LÍQUIDO				
Outros Créditos	-	0%	70,859	0%					
					Capital Social	121.544,940	35%	121.544,940	37%
Investimentos	2.400,000	1%	2.400,000	1%	Reserva Legal	21.072,044	6%	17.033,130	5%
Imobilizados (2009)		0%	155.259,609	47%	Reserva de Retenção de Lucros				0%
Intangíveis	163.402,267	48%	1.194,340	0%	Dividendos à Disposição da AGO	58.399,725	17%		
						201.016,709	61%	138.578,070	42%
	198.114,392	58%	192.642,423	59%					

Quadro 2: Balanço Comparativo 2009/2010

TOTAL DO ATIVO	343.378,557	100%	327.916,272	100%	TOTAL PASSIVO + PL	343.378,557	100%	327.916,272	100%
SC GÁS - COMPANHIA DE GÁS DE SANTA CATARINA									
BALANÇO PATRIMONIAL (EM REAIS)									
ATIVO					PASSIVO				
Liquidez Corrente	1,095293379		0,788237563						
Nota: em 2009 não houve possibilidades para liquidação das obrigações. Já em 2010, o resultado demonstra uma folga para a liquidação das obrigações.									

Fonte: SC GÁS (2009/2010).

Observando que em 2009 o imobilizado representava 47% do ativo total, enquanto o intangível não representava percentuais na análise vertical, já em 2010, após a reclassificação do Ativo intangível representava 48% do ativo total.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para este estudo, foi escolhida a Companhia de Gás de Santa Catarina, sociedade de economia mista, concessionária que distribui gás natural canalizado, com exclusividade a todo o Estado, evidenciando a reclassificação do ativo imobilizado para o Ativo intangível a partir das alterações legislativas.

Para o desenvolvimento deste trabalho, foi realizada uma pesquisa de natureza aplicada. Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa, com objetivo descritivo e exploratório, procedimento bibliográfico e estudo de caso tipo, com uma coleta de dados e sua descrição *a posteriori*.

Os principais dados coletados foram extraídos por meio do encerramento do ano-calendário 2010, atribuído ao relatório da administração da SCGÁS, que é elaborado e divulgado pela mesma organização, anualmente.

Para Roesch (2007, p.68), a pesquisa aplicada deve incluir uma preocupação teórica e, por isso, adequa-se melhor aos projetos de iniciação científica.

Segundo Creswell (2010, p.206), a análise descritiva qualitativa emprega diferentes concepções filosóficas e estratégias de investigação: métodos de coleta, análise e interpretação dos dados.

Uma pesquisa pode ser considerada exploratória, quando envolve levantamento bibliográfico e permite uma maior familiaridade entre o pesquisador, visto que este ainda é pouco conhecido ou pouco explorado. As pesquisas exploratórias são aquelas que assumem uma forma de um estudo de caso, por meio de pesquisas bibliográficas e das entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado, conforme explica Duarte (200?).

Segundo Medeiros (1999, p.158), referência bibliográfica “é o conjunto de elementos que permitem a identificação de documentos impressos em variados tipos de material”. Corroborando, Gil (2007, p. 44) esclarece que “é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar da dificuldade de se encontrar materiais que expliquem o referido tema, a necessidade dos usuários da contabilidade cresce a cada dia. Essas informações são importantíssimas para investidores e pessoas interessadas na situação atual da empresa junto ao governo do estado.

Sendo assim, o referido trabalho é de suma importância no cenário contábil e uma boa fonte de pesquisa, esclarecendo vários pontos como a contabilização, amortização e classificação nas demonstrações contábeis obrigatórias.

Em síntese, a SCGÁS trabalha de acordo com a interpretação e orientação técnicas que se referem aos contratos de concessão (ICPC-01 e OCPC 05). Além disso, destaca-se que em 2010 houve a reclassificação do ativo imobilizado para o intangível em sintonia as normas internacionais de contabilidade.

Este artigo conseguiu atingir o que se propôs, detalhou as contas de intangível, que são ativos fundamentais nas empresas de capital aberto, nas quais acionistas buscam obter lucros em seus investimentos, sendo o intangível uma opção muito valorizada em várias companhias, em que eles valem muito na hora de escolher o investimento. Acredita-se que não obter lucros desses investimentos. Nas concessionárias, os bens retornam para a concedente ao final do contrato, e são bens incorpóreos, mas que deles se espera uma receita e de vida definida por meio de amortização. Na SCGás, por sua vez, os ativos intangíveis representam os bens adquiridos ou recuperados pela empresa durante a vigência do contrato de concessão que após o seu término retorna ao poder do concedente, de acordo com o ICPC 01 e OCPC 05.

INTANGIBLE ASSET IN THE GAS CONCESSIONAIRE OF SANTA CATARINA – SC GÁS, ANALYZING CPC 04, OCPC 05 AND ICPC 01

ABSTRACT

The intangible asset was inserted in the countable demonstrations with the Law in the 11,638/07 and used in the gas concessionaires from 2010. The present objective article to clarify next to the international norms and to the CPC (Committee of Countable Uprisings) agency that regularizes the accounting in Brazil, the boarded subject in a company concessionaire of the State of Santa Catarina, the SCGás - Gas Company of Santa Catarina (CPC 04, ICPC 01 and OCPC 05), exemplifying and basing as the intangible one of this company functions and as is the movements of this account in the practical one. Elaborated through one of one it searches applied, with qualitative boarding, work of theoretical, explanatory research made in bibliographical sources where it aims at to clarify the characteristics of the cited subject, elaborated from literatures and uprisings technician who appraises and differentiates the object of this article. Basing and exemplifying the practical ones used with the occurred alteration in the law of anonymous society 6.404/76.

Keywords: Intangible asset. Concession. Concessionaire.SCGás.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Nelson Luís de; LEMES, Shirlei. **Contabilidade Internacional para Graduação**. São Paulo: Atlas, 2010.

CPC-04. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico. Ativos Intangíveis. Edital de Audiência Pública 02/2008. Disponível em: Acesso em: <www.cpc.org.br>. Acesso em: 10 de julh. 2013.

DANTAS, Marcelo; CAVALCANTE, Vanessa. **Pesquisa qualitativa e pesquisa quantitativa**. Disponível em: <<http://www.scribd.com/doc/14344653/Pesquisa-qualitativa-e-quantitativ>>. Acesso em: 22 jun. 2013.

EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. **Capital intelectual**: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos. São Paulo: Makron Books do Brasil, 1998.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2007.

HOSS, Osni; ROJO, Claudio Antonio; GRAPEGGIA, Mariana. **Gestão de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2007.

HOSS, Osni et al. Evolução dos ativos intangíveis nos últimos 500 anos. In: **XXIX ENEAD – Encontro Nacional dos Estudantes de Administração** –, 2003, Foz do Iguaçu. Disponível em: <<http://www.drhs.com.br/arquivos/artigos/intangiveis/enead%20osni.pdf>>. Acesso em: 09 de julh. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2009.

ICPC-01. Comitê de Pronunciamentos Contábeis Pronunciamento Técnico. Contratos de concessão. Edital de Audiência Pública 02/2008. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em 10 de julh. 2013.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2009.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação científica**. São Paulo: Atlas, 1999.

OCPC-05. Comitê de Pronunciamentos Contábeis Pronunciamento Técnico. Contratos de concessão. Edital de Audiência Pública 02/2008. Disponível em: <www.cpc.org.br> . Acesso em: 10 de julh. 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Manual de Contabilidade Básica**. São Paulo: Atlas, 2012.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Fundamentos da avaliação de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2006.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Cortez, 2007.

STEWART, Thomas A. **Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas**. Rio de Janeiro: Campus Ltda., 1998.