

CONTABILIZAÇÃO DE CONTAS NO GRUPO DO INTANGÍVEL APÓS A LEI 11.638/07: UM ESTUDO COM AS EMPRESAS DE AVIAÇÃO CIVIL BRASILEIRA

RESUMO

Com a aprovação da Lei 11.638, de 2007, foi criado um novo grupo de contas no ativo, denominado ativo intangível, que têm como característica básica a sua imaterialidade, ou seja, bens que não têm existência física. O ativo intangível é um grupo patrimonial importante, pois demonstra o real valor de uma empresa. Este artigo tem como objetivo verificar quais itens estão sendo contabilizados no intangível e como está sendo feita a contabilização após a Lei 11.638/07. A metodologia adotada para este artigo foi pesquisa bibliográfica e em *sites* especializados que discorrem sobre o tema abordado, principalmente o *site* da Bovespa. A pesquisa foi caracterizada como descritiva com abordagem qualitativa e desenvolve conceitos sobre o assunto, bem como descreve os significados encontrados. A abordagem qualitativa refere-se ao estudo multi caso das empresas aéreas brasileiras GOL linhas Aéreas Inteligentes S.A. e TAM S.A., escolhidas por possuírem um ativo intangível significativo, fato observado ao analisar os balanços patrimoniais das respectivas empresas. Diante do assunto em questão, este trabalho busca responder: Quais itens estão sendo contabilizados no ativo intangível após a Lei 11.638/07 e como está sendo feita a contabilização nas empresas de aviação civil brasileira? Os resultados mostraram que esse novo ativo é uma importante fonte de valorização das empresas. Mas que é um assunto ainda não muito conhecido e que vem gerando discussão, seja em sua forma de mensuração quanto em sua forma de contabilização. Verificou-se a complexidade do assunto, durante o estudo multi caso, pois o balanço dessas empresas demonstra a dificuldade no entendimento da forma de classificação do intangível, em especial aos *softwares*.

Palavras-chave: Intangível, Lei 11.638/07, contabilização, empresas de aviação civil.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é a prática profissional que tem como finalidade assegurar o patrimônio de uma empresa, através de relatórios e demonstrações financeiras, análise de balanços e das variações patrimoniais da organização.

Permite orientar a administração das empresas no exercício de suas funções. Portanto, a contabilidade faz o controle patrimonial de toda e qualquer entidade sócio-econômica, que é composto por seus bens e direitos. Para isso, tem se observado a necessidade de se estudar as modificações significativas que vêm acontecendo, principalmente na forma de se avaliar o mesmo.

Com a aprovação da Lei 11.638, de 2007, foi criado um novo grupo de contas no ativo, denominado ativo intangível, que têm como característica básica a sua imaterialidade, ou seja, bens que não têm existência física.

Diante do assunto em questão, este trabalho busca responder: Quais itens estão sendo contabilizados no ativo intangível após a lei 11.638/07 e como está sendo feita a contabilização nas empresas de aviação civil brasileira?

Vale ressaltar que mensurar o intangível é uma tarefa que exigirá do contador cada vez mais um maior conhecimento, pois se trata de um assunto muito discutido, e ainda não existem muitas evidências e/ou regras para a sua contabilização.

Esta pesquisa tem como objetivo geral verificar a Lei 11.638/07, quais itens estão sendo contabilizados no intangível e como está sendo feita a contabilização. E como objetivo específico, esclarecer de uma forma concisa o conceito de ativo intangível e buscar o entendimento das formas de avaliação contábil.

Trata-se de um assunto importante e que vem acompanhado das inovações das práticas contábeis internacionais, sendo de grande valia aos iniciantes nas profissões contábil, administrativa, jurídica e a todos os profissionais de vasta experiência.

Frente à era do conhecimento, a ciência contábil não deixou de buscar novas formas de comunicação com seus usuários, necessitando criar demonstrações capazes de registrar valores das empresas mais próximos da realidade e modelos de mensuração evidenciando os valores dos bens intangíveis, considerados as novas riquezas das organizações.

Este artigo está dividido em seis seções. Nesta introdução, delimitou-se a temática com o problema de pesquisa e objetivos a serem alcançados. Na seção seguinte é apresentada a fundamentação teórica que considera questões acerca da contabilização do ativo intangível e suas contas. A terceira seção apresenta uma articulação entre o intangível e sua mensuração. A quarta seção apresenta a metodologia de pesquisa. O estudo de caso das empresas de aviação civil brasileira, GOL e TAM, constituem a quinta seção. E, na sexta seção, são apresentadas as considerações finais deste estudo e sugestões para novas pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No dia 28 de dezembro de 2007 foi aprovada a lei 11.638/07, que entrou em vigor no dia 01 de janeiro de 2008, onde introduzem na contabilidade brasileira aspectos da contabilidade internacional.

A lei 11.638 é baseada na lei 6.404/76, que sofreu alterações em alguns capítulos que tratam de assuntos contábeis. Representam a evolução que vem ocorrendo na contabilidade internacional com intuito de globalizar e aprimorar a participação nos mercados, tornando possíveis as comparações da informação contábil e as evidências da complexidade das transações nos mercados financeiros. (Souza, 2008).

Essas alterações que ocorreram chamaram a atenção para o fato de que cada vez mais empresas da nova economia valorizam suas marcas, *softwares* e franquias. São milhões de reais associados a itens não corpóreos.

"À medida que nos transformamos numa sociedade cada vez mais informação-intensiva, o patrimônio contábil dos acionistas está se distanciando cada vez mais da maneira pela qual o mercado avalia uma empresa." (HENDRIKSEN e BREDAS, 1999, p386).

2.1 DEFINIÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL

Para definir a palavra intangível, devemos ver o significado da palavra intangível. De acordo com Cavalcanti e Zeppelini (2002 p.4), o termo intangível vem do latim *tangere* (ou tocar). Logo, os bens intangíveis são aqueles que não podem ser tocados ou vistos, porque são incorpóreos (não tem corpo). Ou seja, ativo intangível poderia ser definido, em termos práticos, como aquele que possui valor econômico, mas carece de substância física.

Nos termos da Lei nº 11.638/07, no intangível devem ser classificados os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido (*goodwill*). Trata-se de um desmembramento do ativo imobilizado, que agora passa a contar com bens corpóreos de uso permanente, com algumas exceções, *software* e benfeitoria em imóveis de terceiros.

Os *softwares*, apesar de incorpóreos, serão contabilizados no ativo imobilizado, pois os mesmos não têm vida própria sem a máquina ou equipamento que deles dependem para seu funcionamento. E, na conta benfeitoria em imóveis de terceiros serão contabilizados somente os gastos com construções e benfeitorias em prédios e edifícios arrendados de terceiros e que se reverterem ao proprietário do imóvel ao final da locação.

“Benfeitorias em propriedade de terceiros que já estavam e continuam dentro do ativo imobilizado, já que são bens corpóreos, mesmo que não de propriedade jurídica da empresa. (MARTINS; 2008)

Os direitos classificados no intangível devem ser avaliados pelo custo incorrido na aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização, feita em função do prazo legal ou contratual de uso dos direitos ou em razão da sua vida útil econômica, deles o que for menor.

2.2 CONTAS QUE COMPÕEM O ATIVO INTANGÍVEL

Fazem parte dos ativos intangíveis de uma empresa o *goodwill*, marcas e patentes, direito autoral, direito de franquia, direito de concessão e direito de exploração.

2.2.1 *Goodwill*

Goodwill é o mais importante ativo intangível na maioria das empresas. Frequentemente, é o ativo de tratamento mais complexo, porque carece de muitas das características associadas a ativos, como a separabilidade, ou seja, não é possível separar o *goodwill* da empresa, ou mesmo identificá-lo em uma máquina, ou em um imóvel, pois assim já deixaria de sê-lo. O *goodwill* é evidenciado quando uma empresa adquire outra, representado pela diferença entre o valor de mercado do ativo (pago pela empresa investidora) e o valor contábil da empresa. O *goodwill* de uma empresa em funcionamento pertence a seus investidores e não à empresa (BASSAN, 2004, p.33). O *goodwill* possui subcontas apresentadas a seguir:

i) Capital Intelectual: A definição de capital intelectual abrange vários elementos intangíveis, além do próprio capital humano, composto pelo conhecimento, poder de inovação e habilidade dos empregados, além dos valores, cultura e a filosofia da empresa. Consiste no conjunto de valores de uma empresa que englobam tecnologia de ponta e o talento de um determinado executivo ou grupo de pessoas, que respondem pela manutenção da parcela de mercado ou liderança, em termos de práticas anotadas e inovações oriundas do conhecimento que detêm (BASSAN, 2004, p. 39-40). Para que uma empresa desenvolva bons produtos e serviços, deverá ser composta de um qualificado capital humano originado pelo conhecimento adquirido e experiência das pessoas, alcançando seus objetivos e aumentando sua riqueza.

ii) Recursos Humanos: Recursos Humanos (RH) é o conjunto de empregados ou colaboradores de uma organização que realizam tarefas junto aos diretores da organização com o objetivo básico de alinhar as políticas de RH com a estratégia da organização. No

passado, o gestor recrutava os trabalhadores, vigiava suas atividades e cuidava das rotinas de contratação e demissão, controle de frequência, folha de pagamento. Hoje, transformou-se em gestão de pessoas, ganhando status de diretoria e realizando outros serviços, como de treinamento e capacitação. Isto deve-se pelo reconhecimento da importância dos colaboradores pelo gestor, exigindo tanto em desempenho como em qualificações e atualizações. Para Soviensi e Stigar (2008, p. 2), é com este cenário que as organizações devem ter a visão de que o capital humano será seu grande diferencial.

iii) Clientes: Cliente é aquele que tem acesso a várias opções de escolha de quaisquer produtos, e/ou toda e qualquer pessoa que visita ou somente procura a empresa, que seja impactada pelo produto ou processo e que participe deste desde sua concepção até seu consumo. É essencial uma estrutura de produção de serviços compatível com as necessidades identificadas, pois a cortesia não sustentará por muito tempo serviços sem qualidade. O cliente recebe os produtos resultantes de um processo no intuito de satisfazer suas necessidades, e de cuja aceitação depende a sobrevivência de quem os fornece. “É preciso entender e escolher o cliente que se deseja servir. Não queira agradar a todos. Defina o seu objetivo cuidadosamente por meio de segmentação e concentre-se em se posicionar como alguém diferente e superior nesse segmento. Não busque um segmento no qual não seja superior” (MAJEAU, 2009, p.1).

iv) Know-How: O *know-how*, *savoir-faire* ou conhecimento processual é o conhecimento de como executar alguma tarefa. O *know-how* é diferente de outros tipos do conhecimento, tais como o conhecimento proposicional que pode diretamente ser aplicado a uma tarefa. Uma vantagem do conhecimento processual é que pode envolver mais sentidos, tais como a experiência manual, prática em resolver problemas, compreensão das limitações de uma solução específica, etc. Para Novinsky (2009, p. 1), incorporar o *know-how* é cultivar a forma, o que é essencial, o que é inerente à condição humana, retirando os excessos que o conhecimento baseado numa abstração conceitual cada vez maior tem adicionado ao saber sobre o homem.

v) Tecnologia: Tecnologia é um termo que envolve o conhecimento técnico e científico e as ferramentas, processos e materiais criados e/ou utilizados a partir de tal conhecimento. Dependendo do contexto, a tecnologia pode representar ferramentas e máquinas que ajudam a resolver problemas. “Responder à questão sobre os efeitos de uma determinada tecnologia sobre a sociedade exige que se tenha uma boa teoria de como a sociedade funciona” (MACKENZIE e WAJCMAN, 1985, p. 6).

vi) Ponto Comercial: local onde está fixado o estabelecimento comercial, ou onde se realiza habitualmente sua prática comercial. Para o Direito Empresarial brasileiro, é um direito incorpóreo que compõe o estabelecimento comercial, considerando que a localização é um dos fatores que determina o aviamento da empresa. No Brasil, a Lei do Inquilinato (8.245/91) protege este direito abstrato, garantindo ao comerciante a renovação de seu contrato de locação, através da ação renovatória. Caso o direito à renovação do aluguel não seja realizado, o comerciante terá direito a uma indenização pecuniária. A alienação do ponto comercial, entendido aqui como parte do fundo de comércio, implica na transferência pelo locatário de seu uso e fruição (TRISTÃO, 2002, p. 1).

2.2.2 Patente

Patente é a concessão, conferida pelo Estado, que garante ao seu titular a propriedade de explorar comercialmente a sua criação. Os direitos exclusivos garantidos pela patente referem-se ao direito de prevenção de outros de fabricarem, usarem, venderem, oferecerem, venderem ou importarem a dita invenção. Para se obter uma patente, deve-se demonstrar

perante o Estado que a tecnologia para a qual se pretende a exclusividade é uma solução técnica para um problema técnico determinado, ou seja, é um invento ou invenção. Para Gomes (2008, p. 1), da própria invenção é que nasce uma série de direitos para o inventor, dentre eles (e talvez um dos mais importantes), o de obter a respectiva patente. A concessão se dá por um tempo limitado. Ao fim desse período, o objeto do direito de exclusividade cai em domínio público e pode ser usado por todos sem quaisquer restrições.

2.2.3 Marca

A marca é um sinal ou conjunto de sinais de representação gráfica, nomeadamente palavras, desde que sejam adequados a distinguir os produtos ou serviços de uma empresa dos de outras empresas, associada a um conjunto de supostos benefícios conferidos aos serviços e/ou bens adquiridos, na medida em que dá garantias aos consumidores sobre a sua qualidade. O valor de uma marca forte e bem conhecida no mercado condiciona o valor de uma empresa, uma vez que esta deixa de ser vista unicamente pelo seu valor contábil ou pelo valor de seus bens materiais, para levar também em conta o valor que a marca representa; uma vez desenvolvida a marca, a capitalização cessa e começa sua amortização (BASSAN, p. 70, 2004).

2.2.4 Direito autoral

Direito autoral é a denominação usualmente utilizada em referência ao rol de direitos outorgados aos autores de obras intelectuais (literárias, artísticas ou científicas). À doutrina jurídica clássica coube por dividir estes direitos entre os chamados direitos morais (direitos de natureza pessoal) e os direitos patrimoniais (direitos de natureza patrimonial). É o direito do autor, do criador, do tradutor, do pesquisador, do artista, de controlar o uso que se faz de sua obra. Para Carboni (2008, p.1), são aqueles pertencentes aos artistas, intérpretes ou executantes, aos produtores fonográficos e às empresas de radiodifusão.

2.2.5 Direito de franquia

Para Pedron e Caffarate (2000, p.1), franquia é o sistema pelo qual o franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços. Eventualmente, também se refere ao direito de uso e tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detido pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

2.2.6 Direito de concessão

Este é um direito concedido, geralmente pelo Poder Público, para a exploração de bens ou serviços de utilidade pública. É o contrato pelo qual a Administração transfere o uso remunerado ou gratuito de terreno público a um particular, como direito real resolúvel, para que dele se utilize em fins específicos de urbanização, industrialização, edificação, cultivo ou qualquer outra exploração de interesse social. O Ato Normativo INPI 126 inclui nesta proibição as matérias constantes de tais pedidos cuja proteção tenha sido denegada, ainda que outras matérias constantes do mesmo pedido tenham sido protegidas pela concessão de patente. (BARBOSA, 2002, p. 2).

2.2.7 Direito de exploração

Esse direito permite a exploração de fundos de comércio por determinado período. Todos os direitos de duração limitada no tempo, inclusive de exploração de fundos de comércio serão amortizados proporcionalmente pelo prazo de sua duração. A exploração dos serviços e obras, antes funções exclusivas do Estado, está nas mãos da iniciativa privada (COIMBRA, 2001, p. 1).

2.2.8 Desenvolvimento de Novos Produtos

Pode se referir a uma pesquisa pura, voltada ao desenvolvimento de novas ciências e tecnologias, ou a uma pesquisa aplicada, voltada ao desenvolvimento de produtos e processos. A conta desenvolvimento de novos produtos possui alguns critérios para a sua contabilização que são:

a) tecnicamente, forem dados esses projetos já como líquidos e certos; b) financeiramente, já houver estudos que mostrem que eles são viáveis; c) a empresa deve ter recursos próprios ou já assegurados, contratados juntos a terceiros para completar todo o projeto de desenvolvimento; nessa situação, esses gastos com desenvolvimento realmente ficarão no ativo intangível. (MARTINS; 2008).

3 MENSURAÇÃO

Mensurar o ativo intangível de uma empresa é um dos grandes desafios enfrentados pelos contadores.

O conjunto dos princípios contábeis busca medir um valor que se cria no âmbito da empresa e esta medição é feita baseada no custo e no momento da venda dos produtos e serviços, quando então é captado o acréscimo de valor no patrimônio. Este modelo tem o benefício da simplicidade, mas não permite a inclusão de elementos subjetivos, como por exemplo, o valor da marca corporativa. (AQUINO, 2000, p.33).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999) *apud* Scherer et al (2004, p.79):

[...] os ativos intangíveis formam uma das áreas mais complexas da contabilidade, em parte em virtude das dificuldades de definição, mas por causa das incertezas a respeito da mensuração de seus valores e da estimação de suas vidas úteis.

Segundo Aquino (2000), o ativo intangível deve ser reconhecido se, e somente se, existir uma probabilidade de que os benefícios econômicos atribuídos aos ativos ocorram e seu custo puder ser medido de forma confiável.

Os ativos intangíveis, para as organizações têm uma importância significativa, e a eles deve se fazer a mensuração de seu valor; para isso é preciso que haja uma forma de mensurar os valores e agregá-los. Este assunto está em constante discussão, pois ainda não se tem uma forma concreta de contabilizar esses valores.

Estudos apresentam a crescente importância que os intangíveis vêm assumindo no contexto atual e a necessidade de modificação da sua mensuração e contabilização a fim de atender ao principal objetivo da Contabilidade que é o de proporcionar uma informação útil aos seus usuários. (SANTOS; SCHMIDT, 2002-, p.02)

A contabilização do ativo intangível é baseada em sua vida útil, de acordo com Schmidt e Santos (2002) *apud* Scherer et al (2004, p.80) “[...] a contabilização de um ativo

intangível é baseada em sua vida útil, de forma que um ativo intangível com vida útil finita é amortizado, e um ativo intangível com vida útil indefinida não é amortizado.”.

Segundo Monsteiro e Coelho (2001, p.17), os intangíveis que são adquiridos por meio da aquisição de uma outra companhia, ou desenvolvidos internamente na empresa são freqüentemente capitalizados e amortizados, assim como a depreciação de instalações e equipamentos.

Uma vez reconhecido como um ativo e determinado o valor inicial a ser amortizado, os principais fatores a serem estimados são: a vida útil e o ritmo de alocação aos vários períodos de duração. O valor residual ou de liquidação é em geral inexistente ou insignificante. (HENDRIKSEN; BREDA (1999) apud MONSTEIRO; COELHO, 2001, P. 17).

Pode-se dizer que a existência do *goodwill* é reconhecida em três situações principais:

- a) quando se paga um valor em excesso ao valor contábil ou de mercado dos elementos individuais do ativo, na aquisição de parte de uma empresa;
- b) quando uma entidade adquire ativos de outra, pagando um valor em excesso à soma dos valores individuais (de mercado) de cada um dos seus elementos;
- c) quando uma entidade adquire uma parte ou o todo do patrimônio líquido de outra, e paga um valor maior do que o da diferença entre a soma dos valores individuais dos elementos do ativo e a soma dos valores individuais dos do Passivo. (MARTINS (2001) apud MONSTEIRO; COELHO, 2001, p. 11).

O *goodwill* tem como maneira de contabilização:

[...] b) O *goodwill* subjetivo (não adquirido) não é registrado. Alguns autores defendam a sua divulgação ao menos nas notas explicativas. Neste caso, os fatores intangíveis são tratados como algo adicional ao valor dos direitos e bens. A medição do *goodwill* seria a soma dos valores presentes líquidos de toda a entidade, menos a soma dos valores presentes líquidos que poderiam ser avaliados diretamente. (MARTINS (2001) apud MONSTEIRO; COELHO, 2001, p.16)

O ativo intangível sempre esteve presente na história da contabilidade, mas só agora, a partir da lei 11.638/07, é que as empresas têm por obrigação mensurar o seu valor.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia utilizada neste artigo caracteriza-se como descritiva, por relatar o comportamento do ativo intangível das empresas de aviação brasileiras, pois busca descobrir e investigar suas características.

A abordagem utilizada é do tipo qualitativo, por haver uma preocupação em estudar casos particulares (empresas que são objetos de estudo), desenvolver conceitos sobre o assunto e descrever os significados encontrados. A abordagem qualitativa destaca características não observadas pelo estudo quantitativo, pois este, além de empregar instrumentos estatísticos como base do processo de análise do problema, visa à superficialidade do caso.

Após pesquisas no *site* da Bovespa, foi verificado que no balanço patrimonial das empresas GOL linhas Aéreas Inteligentes S.A. e TAM S.A, havia um ativo intangível significativo, por isso a escolha das mesmas para o estudo multicaso. Foi feita a análise das

notas explicativas, a qual busca responder como está sendo feito a contabilização desse ativo, e se os itens contabilizados estão sendo lançados de forma correta no balanço patrimonial.

O desenvolvimento deste artigo científico se deu por meio de pesquisa bibliográfica e em *sites* especializados que discorre sobre o tema abordado, principalmente o *site* da Bovespa.

5 ESTUDO DE CASO

Foram analisados os balanços patrimoniais das principais empresas de transporte aéreo brasileiro: GOL linhas Aéreas Inteligentes S.A.. e TAM S.A., pois possuem um ativo intangível de valor expressivo em seu balanço patrimonial.

5.1 ANÁLISE DO ATIVO INTANGÍVEL DAS EMPRESAS

A empresa GOL linhas Aéreas Inteligentes S.A. contabilizou, em seu ativo intangível no ano de 2008, a quantia de R\$ 1.024.290.000, da qual R\$ 980.223.000 representam, conforme notas explicativas, o ágio total apurado na aquisição da VRG Linhas Aéreas S.A.; o valor de R\$ 44.067.000 foi destinado aos *softwares*, conforme demonstração abaixo:

(Reais Mil)	Vida útil definida	Vida útil indefinida	
	Software	Ágio	Saldo Líquido
Vida útil	Cinco anos	-	
Saldos em 1º de janeiro de 2008	33.893	883.296	917.189
Adições	20.582	96.927	117.509
Amortizações	(10.408)	-	(10.408)
Saldos em 31 de dezembro de 2008	44.067	980.223	1.024.290

Fonte: Bovespa (2009)

A respeito do ágio apurado na aquisição da Varig,

Está fundamentado na expectativa de lucros futuros, amparada em estudos técnicos elaborados por peritos independentes com base em premissas econômico-financeiras, e o critério de amortização definido foi mensurá-lo em proporção aos benefícios esperados no prazo de até dez anos da data da aquisição da VRG, a partir do mês em que os benefícios econômicos passassem efetivamente a ser gerados mediante a reestruturação das operações. (GOL, 2008)

No balanço patrimonial da empresa GOL Linhas Aéreas Inteligentes S.A., estão contidos, no ativo intangível, além do *goodwill* adquirido com a compra da Varig, direitos de uso de *software*. A contabilização desta conta está feita de forma incorreta, pois, com a nova Lei das Sociedades Anônimas – Lei 11.638/2007 – apesar de serem bens incorpóreos, os *softwares* são classificados como um ativo imobilizado. Segundo Martins (2008), na palestra da FIPECAFI sobre as mudanças da lei 11.638/07, existe uma particularidade quanto à classificação dos *softwares*, pois, por não possuírem vida própria, estão agregados aos equipamentos que deles dependem para seu funcionamento.

Os *softwares* estão agregados aos ativos imobilizados: estão dentro das máquinas, equipamentos, instalados nos elevadores, em outros tipos de ativo, fazendo com

que esses ativos possam funcionar. Nesse caso, esses *softwares* permanecem dentro do imobilizado. (MARTINS; 2008)

Em contrapartida, a empresa TAM S.A. contabilizou, em 2008, o valor de R\$ 152.092.000 na conta do ativo intangível de seu balanço patrimonial, sendo R\$ 49.756.000 em *software* e R\$ 102.336.000 em projeto de tecnologia da informação, conforme demonstração abaixo:

(Reais Mil)	Projetos de tecnologia da informação	Softwares e outros intangíveis	Total
Saldos em 31 de dezembro de 2008	102.336	49.756	152.092
Custo total	102.336	67.494	169.830
Amortização acumulada		-17.738	-17.738
Valor residual	102.336	49.756	152.092

Fonte: Bovespa (2009)

De acordo com nota explicativa da empresa TAM S.A., o ativo intangível é mensurado da seguinte forma:

Os *softwares* são registrados ao custo menos a sua amortização acumulada e análise de realização (*impairment*). Os gastos com desenvolvimento de projetos e de *softwares*, incluindo custos com materiais, horas trabalhadas de terceiros e outros custos diretos, são reconhecidos quando provável que serão bem sucedidos, considerando-se sua viabilidade comercial e tecnológica e somente quando o seu custo pode ser medido de modo confiável. A amortização desses gastos é feita pelo método linear e ao longo do período do benefício esperado.

No caso dos projetos de desenvolvimento da companhia ainda em andamento, a previsão é de que sejam amortizados a partir de 2009, quando estarão operacionais. O prazo de amortização previsto é de 3 a 10 anos, dependendo da vida útil de cada projeto. (TAM, 2008)

A TAM S.A. cometeu o mesmo equívoco que a GOL Linhas Aéreas Inteligentes S.A. ao contabilizar o *software* no ativo intangível, contrariando a Lei 11.638/07.

Porém, está contabilizada corretamente, no intangível da TAM a conta de projetos de tecnologia de informação, pois esta conta obedece aos critérios estabelecidos por lei: tecnicamente, ser um ativo líquido e certo; ser viável financeiramente, sendo esta viabilidade comprovada através de estudos prévios; e a empresa ter recursos próprios ou assegurados de terceiros para completar o projeto.

“Se um desses critérios não for atendido, os gastos com desenvolvimento terão que ser descarregados diretamente para despesas, e passam a não mais poder integrar nem no ativo intangível e nem no ativo diferido, os gastos com produtos novos, pesquisa de mercado e etc.” (MARTINS; 2008).

Pode-se fazer uma observação a respeito das notas explicativas das duas empresas, pois as mesmas têm como objetivo fornecer informações adequadas que, por algum motivo, não foram evidenciadas nas demonstrações contábeis. As notas explicativas caracterizam-se pela qualidade e clareza. De maneira alguma, estas podem contradizer as informações contidas nos demonstrativos, tampouco utilizada como método de avaliação ou substituição de classificação.

No caso da empresa GOL, consta o valor de R\$ 96.927.000 em adições no ágio. Mas, em momento algum, estas adições são detalhadas. Percebe-se que, aos interessados nos demonstrativos da empresa, essa informação não tem clareza, o que descaracteriza o objetivo das notas explicativas. Da mesma forma, nas notas da TAM, são contabilizados *softwares* e outros intangíveis, que não são detalhados, impedindo que o usuário tenha conhecimento da especificação de outros intangíveis. Portanto, as notas explicativas dos demonstrativos de ambas as empresas não atingem seu objetivo, que é especificar e detalhar informações que não foram evidenciadas no balanço patrimonial.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a globalização das atividades econômicas das empresas nacionais, surgiu a necessidade de adotar os padrões internacionais da contabilidade, com intuito de unificar suas regras e normalização.

A Lei 11.638/07 altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404/76, e cria um grupo patrimonial que classifica os ativos incorpóreos da empresa, o mesmo denominado ativo intangível.

Diante da pesquisa em questão, o objetivo proposto foi atingido, pois foi verificado os itens que estão sendo contabilizado no intangível, como as empresas estão fazendo a contabilização dos mesmos de acordo com a Lei 11.638/07 e também algumas particularidades quanto à conta desenvolvimento de novos produtos.

O estudo em questão demonstrou que esse novo ativo é um assunto ainda não muito conhecido pela sociedade contábil e que vem gerando discussão e erros, seja em sua forma de mensuração quanto em sua forma de contabilização.

Verificou-se a complexidade do assunto durante o estudo multi caso, das empresas GOL linhas Aéreas Inteligentes S.A. e TAM S.A. O balanço dessas empresas demonstra a dificuldade no entendimento da forma de classificação do intangível, em especial aos *softwares*, que a partir da lei em questão deve ser contabilizado no ativo imobilizado.

Observa-se, no estudo feito, que o conceito de valor de uma organização vem se transformando há alguns anos, primeiramente para os gestores, que tem aprendido a valorizar os ativos incorpóreos de suas empresas, e em seguida para a contabilidade, agora sendo exigida, por legislação, a inclusão dessa valorização nos demonstrativos contábeis, que representam o verdadeiro patrimônio de uma empresa.

A real importância da contabilidade para a avaliação do valor econômico de uma organização está no fato de que os contabilistas não devem se ater somente a registrar os movimentos diários das empresas, e sim investir em pesquisa e conhecimento, o que proporciona maior valor ao exercício de sua função.

Conclui-se que existem má interpretações na Lei 11.638/07 pelos contabilistas e com a conseqüente contabilização de contas em locais indevidos. Outros estudos sobre este tema se

tornam necessários e sugere-se estender esta pesquisa a um maior número de empresas, abrangendo outros segmentos de atividade, a fim de verificar possíveis diferenças ou similaridades.

REFERÊNCIAS

AQUINO, W. D. – **Contribuição à Avaliação da Marca Corporativa** – Rio de Janeiro, 2000, Dissertação de Mestrado – UERJ;

BARBOSA, D. B. **Pipeline: uma inconstitucionalidade patente**. 2002. Disponível em: <<http://denisbarbosa.addr.com/27.rtf>>. Acesso em: 04 jun. 2009.

BASSAN, Adilson do Carmo. **Ativos Intangíveis - Goodwill**. São Paulo, 2006. Disponível em: < <http://scholar.google.com.br/scholar?q=ativo+intangivel&hl=pt-BR&um=1&ie=UTF-8&oi=scholar>>. Acesso em: 06 jun. 2009.

BOVESPA; Bolsa de Valores do Estado de São Paulo. Disponível em:<<http://www.bovespa.com.br/Principal.asp>> Acesso em: 01 jun. 2009.

BRASIL. Ato Normativo nº. 126 de 5 de março de 1996. Regulamenta o procedimento de depósito previsto nos arts. 230 e 231 da Lei nº. 9.279/96. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 de Março. Disponível em: <http://www.direcaoconsultoria.com.br/conteudo_legislacao.php?inc=legislacao&id=5>. Acesso em: 07 jun. 2009.

BRASIL. Lei 8.245, de 18 de Outubro de 1991. Lei do Inquilinato. Dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 18 de Outubro. Disponível em: <<http://www.segundooficio.com.br/lei8245.htm>>. Acesso em: 06 jun. 09.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 dezembro de 2007, Altera e revoga dispositivos da Lei nº6.404, 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 de dez. 2007- Edição extra.

CALVACANTE, Francisco; ZEPPELINI, Paulo Dragaud. **O que é Ativo Intangível?**. Express Training Biblioteca Virtual. Disponível em: <www.expresstraining.com.br/scripts/action_download.php?type=utd&name=UpToDate201.pdf> Acesso em 07 abr. 2009.

CARBONI, G. C. **A Lei nº. 10.695/03 e seu Impacto no Direito Autoral Brasileiro**. 2008. Disponível em: <<http://www.mundojuridico.adv.br/cgi-bin/upload/texto608.rtf>>. Acesso em: 03 jun. 2009.

COIMBRA, M. C. **O Direito Regulatório Brasileiro**. 2001. Disponível em:<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2076>>. Acesso em: 03 jun. 2009.

GOL; Linhas Aéreas Inteligentes S/A. Disponível em:<<http://www.voegol.com.br/Paginas/home.aspx>> Acesso em: 01 jun. 2009.

GOMES, Franklin. **Concorrência Desleal: Necessidade de Existência de Patentes**. 2008. Disponível em: <<http://www.artigonal.com/doutrina-artigos/oncorrencia-desleal-desnecessidade-de-existencia-de-patentes-630111.html>>. Acesso em: 04 jun. 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. 386 p.

MACKENZIE, D. & WAJCMAN, J., eds., 1999 [1985]. **The social shaping of technology**, Buckingham, Open University Press. p. 6. Disponível em: <<http://ceas.iscte.pt/ethnografeast/Emilia%20Margarida%20Marques/emmarques.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 09.

MAJEAU, P. M. **Novos Clientes: Internet – A chave para o crescimento dos negócios**. 2009. Disponível em: <<http://www.negocios-de-valor.com/artigosobreclientes.asp>>. Acesso em: 05 jun. 2009.

MARTINS; FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS (FIECAFI), **Palestra virtual sobre a Nova Lei das S/A e a Internacionalização da Contabilidade**. São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.fiecafi.org/palestra/player.asp>>. Acesso em: 01 jun. 2009.

MONSTEIRO, Andréa Alves Silveira; COELHO, Fabiano Simões. **Ativo Intangível – uma abordagem teórica**. Rio de Janeiro, 2001. Disponível em: <http://ix.congresso.iscap.ipp.pt/resumos/brasil/a_contabilidade_financeira/ativo_intangivel_uma_abordagem_teorica.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2009

NOVINSKY, Sonia. **Formação não é adição de know-how: é uma transformação do lugar do terapeuta**. 2009. Disponível em: <<http://www.livrariaresposta.com.br/v2/pagina.php?tipo=2&id=16&tipo=2>>. Acesso em 20 abr. 2009

PEDRON, Flávio Barbosa Quinaud; CAFFARATE, Viviane Machado. Do contrato de franquia. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 4, n. 45, set. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=616>>. Acesso em: 02 jun. 2009.

SANTOS, José Luiz dos; SCHIMID, Paulo. **Ativos Intangíveis - Análise das principais alterações introduzidas pelos FAZ 141 E 142**, set. 200. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/necon/04-5.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2009.

SCHERER, Luciano Márcio, *et al.* **O atual estágio da contabilização de ativos intangíveis no mercado norte-americano**. Revista da FAE, Curitiba, v.7, n.1, p.77-87, jan./jun. 2004. Disponível em: <http://www.cde.br/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v7_n1/rev_fae_v7_n1_06_marcia.pdf>. Acesso em: 09 jun. 2009.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Avaliação de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, Rondonelli REVISTA CONTÁBIL & COMERCIAL FISCOLEGIS. **A Contabilidade Internacional e a lei 11.638/07**. Sergipe, 2008. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=/detalhesDestaques.jsp&cod=19469>>. Acesso em: 06 jun. 2009.

SOVIENSKI, Fernanda; STIGAR, Robson. **Recursos Humanos X Gestão de Pessoas**. 2008. Disponível em: <http://www.opet.com.br/comum/paginas/arquivos/artigos/Gestao_de_pessoas_e_RH.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2009.

TAM; S/A – Disponível em: <<http://www.tam.com.br/>> Acesso em: 01 jun. 2009.

TRISTÃO, Eduardo. **A alienação do fundo de comércio face às disposições do art. 13 da Lei do Inquilinato**. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 57, jul. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2942>>. Acesso em: 06 jun. 2009.

ANEXO I

NOTAS EXPLICATIVAS GOL LINHAS AÉREAS INTELIGENTES S/A.

11. Intangível

	Vida útil definida	Vida útil indefinida	
	Software	Ágio	Saldo Líquido
Vida útil	Cinco anos	-	
Saldos em 1º de janeiro de 2008	33.893	883.296	917.189
Adições	20.582	96.927	117.509
Amortizações	(10.408)	-	(10.408)
Saldos em 31 de dezembro de 2008	44.067	980.223	1.024.290

Fonte: BOVESPA (2009)

O ágio total apurado na aquisição da VRG Linhas Aéreas S.A. no valor de R\$980.223, foi determinado com base no balanço da empresa adquirida refletindo todos os ativos e passivos identificados e mensuráveis existentes na data da aquisição, excluindo créditos capitalizáveis para com o antigo acionista no valor de R\$192.795. O ágio na aquisição da VRG está fundamentado na expectativa de lucros futuros, amparada em estudos técnicos elaborados por peritos independentes com base em premissas econômico-financeiras, e o critério de amortização definido foi amortizá-lo em proporção aos benefícios esperados no prazo de até dez anos da data da aquisição da VRG, a partir do mês em que os benefícios econômicos passassem efetivamente a ser gerados mediante a reestruturação das operações.

Não identificou indicadores de perda de substância econômica do ágio, cujos benefícios econômicos foram mensurados com base no valor em uso da unidade geradora de caixa consolidada incluindo todas as receitas geradas pela capacidade operacional adicional advinda desta aquisição. Avaliou a recuperação do valor contábil dos ágios com base no seu valor em uso, utilizando o modelo de fluxo de caixa descontado da unidade geradora de caixa consolidada. O processo de estimativa do valor em uso envolve utilização de premissas, julgamentos e estimativas sobre os fluxos de caixa futuros, taxas de crescimento e de desconto.

O teste de recuperação dos ativos intangíveis da Companhia não resultou na necessidade de reconhecimento de perdas, visto que o valor estimado de mercado excede o seu valor líquido contábil na data da avaliação. Com base na análise de sensibilidade dos cenários econômicos, caso ocorram mudanças nas premissas chave utilizadas na estimativa do valor em uso da unidade geradora de caixa, essas mudanças não resultariam em valor recuperável inferior ao valor contábil dos ágios e demais ativos intangíveis na data da avaliação.

ANEXO II

NOTAS EXPLICATIVAS TAM S/A

12 Intangível - Consolidado

	Projetos de tecnologia da informação	Softwares e outros intangíveis	Total
Saldos em 31 de dezembro de 2006			
Aquisições	22.723	14.348	37.071
Amortização		-2.823	-2.823
Saldos em 31 de dezembro de 2007	22.723	11.525	34.248
Aquisições	80.045	53.424	133.469
Baixas	-432	-278	-710
Amortização		-14.915	-14.915
Saldos em 31 de dezembro de 2008	102.336	49.756	152.092
Custo total	102.336	67.494	169.830
Amortização acumulada		-17.738	-17.738
Valor residual	102.336	49.756	152.092

Fonte: BOVESPA (2009)

Os *softwares* são registrados ao custo menos a sua amortização acumulada e análise de realização (*impairment*). Os gastos com desenvolvimento de projetos e de *softwares*, incluindo custos com materiais, horas trabalhadas de terceiros e outros custos diretos, são reconhecidos quando provável que serão bem sucedidos, considerando-se sua viabilidade comercial e tecnológica e somente quando o seu custo pode ser medido de modo confiável. A amortização desses gastos é feita pelo método linear e ao longo do período do benefício esperado.

No caso dos projetos de desenvolvimento da Companhia ainda em andamento, a previsão é de que sejam amortizados a partir de 2009 quando estarão operacionais. O prazo de amortização previsto é de 3 a 10 anos, dependendo da vida útil de cada projeto.