

O princípio da essência sobre a forma e o *leasing*

Rodrigo Antonio Chaves da Silva

RESUMO

A investigação superior da Contabilidade, aliada à sua técnica e lógica, tende a aplicar o princípio da essência sobre a forma, a fim de obter uma autônoma interpretação dos fatos que ocorrem no patrimônio. Por vários anos, em base legal e contábil, o conceito de *leasing* (especialmente o financeiro) se mantém como um arrendamento ou locação. No entanto, a Norma Internacional 17, emitida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) amparou pronunciamentos brasileiros sobre novas abordagens desse fenômeno, agora com recomendação de seu lançamento no ativo. Este artigo tem por objetivo avaliar o conteúdo das normas em relação à interpretação do princípio da essência sobre a forma, de modo a verificar se realmente procedem suas regulações na interpretação do ativo, no caso de *leasing*. O trabalho busca, por meio da argumentação, doutrina, referencial e lógica, verificar se as recomendações estão coerentes, de acordo com as definições consagradas de nossa ciência, e se é adequada a inserção dessa transação como ativo das empresas que a obtêm. É um artigo exploratório que trata de um tema relevante, polêmico e atual para a contabilidade brasileira e sua plêiade de profissionais, que necessitarão de orientações para a formação sincera dos balanços, principalmente nesses casos.

INTRODUÇÃO

O contexto do conceito de *leasing* em nossa ciência, ou de arrendamento mercantil e financeiro, sempre nos levou a crer que o mesmo fosse contabilizado em contas de compensação, numa contraprestação a ser paga, como um 'aluguel'.

No entanto, a Norma Internacional 17 do *International Accounting Standards Board* (IASB) – grupo internacional de normas contábeis – juntamente com o reforço do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no pronunciamento PC 06, orientam a sua contabilização como ativo, nos casos de arrendamento mercantil financeiro.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis insere no bojo do documento a seguinte recomendação para os *leasings* financeiros:

20. No começo do prazo de arrendamento mercantil, os arrendatários devem reconhecer, em contas específicas, os arrendamentos mercantis financeiros como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, cada um determinado no início do arrendamento mercantil. (PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL 06, p. 10)

A justificativa se encontra na página 11 do Pronunciamento com a seguinte afirmação: "as transações e outros eventos são contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade financeira e não meramente com a sua forma legal". Portanto, por uma interpretação do princípio da essência sobre a forma, se mantém esta orientação.

A partir da leitura do texto do pronunciamento contábil (PC) e de outros trabalhos sobre a norma nº. 17 do IASB, surgem algumas questões: será que realmente um *leasing* financeiro deve ser considerado ativo no momento de sua transação ou contratação? Um arrendamento mercantil com base na essência sobre a forma é realmente ativo? É um bem, ou um crédito do patrimônio?

Um problema vem à tona, então, no tratamento deste fenômeno. Por isso, com a elaboração do presente trabalho, propõe-se a verificação das argumentações expostas e sua dedução sobre a veracidade lógica com amparo doutrinário e bibliográfico. O artigo procede à avaliação dos conceitos por meio dos referenciais da literatura, buscando na clássica doutrina contábil a comprovação de tal ilação.

Este estudo aspira verificar se a recomendação normativa é coerente com a ostentação interpretativa do princípio da essência sobre a forma, de modo a compreender se seria correto ou não inserir tais operações no ativo, entendendo o contexto da orientação da regra. Desse modo, este trabalho busca testar a lógica da norma, em relação à doutrina da Contabilidade, nos seus autores clássicos.

A justificativa para este empreendimento é que a norma influencia de forma direta o termo consagrado anulando o conceito apresentado tradicionalmente pela Contabilidade, uma vez que o *leasing* sempre foi considerado como 'arrendamento' ou 'locação' sujeito a parcelas de 'aluguel' a serem pagas como despesa, sem inserir o bem usado como ativo. A norma, então, modifica a noção já reconhecida para tal fenômeno.

Torna-se, pois, relevante tal abordagem visto que os balanços são alterados com este método de contabilização e, conseqüentemente, o contabilista tem a sua técnica influenciada por tal fomentação. Nisso se insere o zelo e ética profissional e, em conseqüência, o respeito a sua disciplina científica e à sinceridade demonstrativa, de modo que não prejudique o conteúdo da informação que produz e, por conseqüente, os usuários da mesma, em respeito à fenomenologia e ao aludido princípio da essência sobre a forma.

O LEASING NO CONTEXTO NORMATIVO

Houve alteração no conceito de *leasing* no dizer do texto da norma internacional, referente a sua contabilização e demonstração no balanço. Igualmente os órgãos de con-

tabilidade, responsáveis pela orientação para a convergência, também seguem esta linha. Há um reconhecimento conceitual na regra e, obviamente, pontos a serem declarados para a justificativa da alteração do conceito.

No Brasil, temos de observar a recomendação normativa conforme o PC (Pronunciamento Contábil), que relativo a tal temática explica claramente no parágrafo 5 que ele “aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar ativos mesmo que existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos prestados pelos arrendadores”. Portanto, praticamente as transações de arrendamento nas quais o arrendatário usa o bem.

Cita ainda que “não se aplica a acordos que sejam contratos de serviço que não transfiram o direito de usar os ativos de uma parte contratante para a outra”. Embora em todos os *leasings* exista intrinsecamente o direito de usar o ativo, não se aplica o texto àquele que contrata para outra empresa, como se esta fosse utilizar o mesmo como benefício operacional.

Explica-se também, no item 4, o que seria o arrendamento mercantil, na explanação conceitual:

Arrendamento mercantil é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado. Arrendamento mercantil financeiro é aquele em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não vir a ser transferido. Arrendamento mercantil operacional é um arrendamento mercantil diferente de um arrendamento mercantil financeiro. (PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL 06, p. 4)

De forma mais clara, no item 8, esclarece os dois principais tipos de *leasing*, e em relação ao financeiro, explica um pouco do contexto da essência sobre a forma:

Um arrendamento mercantil é classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Um arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. (PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL 06, p. 7)

Lourenço (2010) comenta o que seriam os tipos de arrendamento, no contexto da Norma Internacional nº. 17 do IASB, conhecida como *International Accounting Standards* (IAS) ou Norma Internacional da Contabilidade (NIC):

... a alteração da IAS 17 sobre locações, que aconselha a contabilização das locações financeiras de acordo com o “princípio da substância sobre a forma”... a par deste *leasing* financeiro, pode também haver o *leasing* operacional, sendo a principal diferença entre um e outro, a opção de compra no final do contrato que consta do financeiro mas não do operacional. (LOURENÇO, 2010, p. 57).

Ainda segundo Lourenço (2010), uma aceitação da sua contabilização em ativo, considerando os seguintes lançamentos, os quais adaptamos:

De quem fornece

D – Clientes xxxxxx

C – Vendas.....xxxxxx

De quem aluga

D – Investimento Financeiro..... xxxxxx

C – Fornecedores..... xxxxxx

Portanto, para os casos de *leasing* financeiro, com a possibilidade de compra do bem por parte da empresa que o loca, automaticamente deveria o mesmo ser lançado em ativo seguindo a recomendação de origem anglo-saxônica.

O RESPEITO ÀS CONCEITUAÇÕES NA CIÊNCIA, O LEASING E O ATIVO EM BASE DOUTRINÁRIA

Uma ciência nada mais é do que um sistema organizado formado por conceitos (ESCOBAR, 1975). Essas são atribuições a elementos qualitativos e quantitativos, ou a fenômenos variados que ocorrem em determinado universo. O conhecimento superior se forma com cada tipo de definição numa estrutura denominada por Fichte (1980) de ‘construção lógica’.

Para Fichte (1980), a ciência seria uma construção formada por ‘tijolos’, cada um podendo ser visto como um ‘conceito’, consideravelmente estes se prendem a uma estrutura pelos sistemas teóricos, que se firmam pelas experimentações e que se mantêm pela lógica, formando um arcabouço intelectual e racional. Para o mestre alemão, se uma das partes da construção corretamente delineada fosse ‘destruída’, ou ‘modificada’, obviamente iria prejudicar todo o projeto construído.

E o mesmo se dá na ciência: um conceito alterado modifica toda uma cadeia de definições, e consideravelmente titubeia nos quesitos de lógica, quando são testados e quando a alteração se comprova verdadeira nos aspectos de necessidade mercadológica e atualização teórica.

O respeito aos conceitos sempre foi uma atividade da ciência, isso porque a lógica científica não pode ser dúbia, senão se faz conhecimento falso, ou se comete erro de raciocínio como apontava Genovesi (1977).

Se um conceito se modifica não é, e nem pode ser, por uma imposição, mas por um melhoramento das teorias, mesmo assim, não existe uma nulidade da antiga definição, pelo progresso da sua forma de entender. Por exemplo, a relatividade de Einstein, por mais que tenha modificado a mecânica de Newton e Galilei, não renunciou a todos os seus conceitos; pelo contrário, se amparou em muitos deles, mantendo-os para a sua fundamentação e organização.

Somente a ciência pode melhorar os conceitos, e as imposições normativas sem provas não coincidem com isto; exemplo, se houver uma regra que manda alterar certa prática já aceita, esta deverá ser avaliada.

As normas relativas a certos fenômenos como o *leasing* financeiro, de certo modo, alteraram o procedimento de sua contabilização e, conseqüentemente, o seu entendimento,

mas os conceitos da tradição devem ser comparados para verificar se houve alteração da forma ou da essência da lógica do conceito.

Se o conteúdo da norma diz que o *leasing* deve ser lançado no ativo, torna-se aplicação de riqueza, investimento e, conseqüentemente, deixa a sua natureza direta de locação ou arrendamento; portanto, verifiquemos pelos doutrinadores, à luz desses conceitos, para analisarmos a lógica da regra.

Um conceito sempre trazido à tona fora desse fenômeno, todavia com outros tons, se deve ao pioneiro deste assunto no Brasil, Lopes de Sá:

... a utilização sem a “posse” não gera a classificação, bem exemplificando o assunto o caso do “arrendamento mercantil” (leasing) em que a empresa “usa” o bem operacionalmente mas não o adquire (para uma prestação a título de arrendamento). Semelhante é o caso do “aluguel” (onde existe o uso permanente na atividade objeto da sociedade mas não existe a “disposição indefinida e total do bem”). Um imóvel alugado ou arrendado (existe o leasing imobiliário) pela companhia não tem condições de participar do imobilizado por lhe faltar plenitude da posse sobre o bem. (SÁ, 1978, p. 43)

O professor aponta que o bem operado em *leasing* não possui completa posse, mas é semelhante a um aluguel, pois não deixa de ser uma locação, todavia sem disposição total do mesmo elemento; portanto, não deveria ser colocado como ativo.

Outro catedrático importante que explica tal fenômeno é Ludícibus (2000, p. 221), que indica sua contabilização nos Estados Unidos como se fossem “ativos e exigibilidades”, no entanto cita doutrinadores, como Most, que destaca elementos importantes que não são considerados nesta praxe, tais como:

1. Não está claro se tais arrendamentos correspondem a uma definição geralmente aceita de ativo ou de exigibilidade.
2. As normas propostas são desnecessariamente complexas porque não partem, inicialmente, de uma clara definição da transação de *leasing*.
3. A aplicação irrestrita da norma resultará em fornecer à administração uma grande oportunidade de manipular os resultados... (LUDÍCIBUS, 2000, p. 221).

O mestre ainda recomenda cautela no tratamento do *leasing* como ativo, visto que deve ser observado cada contrato, e que no contexto pode ser mais uma relação de compra e venda, do que propriamente arrendamento.

A doutrina entende bem o que é ativo, e claro que, quando este existe, obviamente há um investimento, com uma origem num financiamento, e este conseqüentemente tem características próprias. Portanto, vejamos em doutrina como reconhecemos tais fenômenos.

Ludícibus (2000, p. 130 e 221) o classifica como elemento de ‘benefício futuro’ (p. 221) para o empreendimento

comercial, que “deve ser considerado à luz da sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle”, ainda, com tais condições juntas; que “precisa estar incluído no ativo” e “o direito passa a ser exclusivo da entidade”.

Na linguagem americana Anthony (1971) o reconhece como aquilo que a empresa possui de valor aplicado. Na língua inglesa, Edey (1970) o define como elementos operacionais, que representam direitos e posses, responsáveis pela solvibilidade do capital. Assim, ambos admitem serem ‘valores aplicados’ dispostos às transações e solvência do patrimônio.

Masi (1945), o pai do Patrimonialismo, reconhece o ativo no aspecto quantitativo dos valores, e o investimento no aspecto qualitativo, ou capital, e tal visão não difere da de Ceccherelli (1950), mestre da escola de Florença na Itália.

Investimentos, segundo Masi (1945), seriam empregos do capital na consecução de um rédito ou disponível, com utilidade total sobre o mesmo, para vendê-lo ou liquidá-lo, em quaisquer situações.

Por investimento patrimonial, em uma empresa, se deve entender um emprego de capital voltado, diretamente ou indiretamente, à obtenção de um lucro, isto é de um rédito, em coordenação, possivelmente com os lucros ou os réditos de outros investimentos e em estreita dependência com os meios financeiros dos quais se alimentam. (MASI, 1947, p.7)

Desse modo, investimento, no aspecto qualitativo, é o capital disposto a funcionar, e no aspecto quantitativo, é o ativo disposto a se modificar nos valores, a produzir dinheiro e lucros, na sua tipologia de bens e créditos.

Há investimentos mútuos que não são feitos diretamente de um financiamento (Masi, 1945), para aquisição de bens; exemplos desses se encontram em empréstimos diretos para bens, os quais o banco compra como intermediário, sendo que a empresa paga a ele pelos mesmos, todavia, adquirindo-os e não os alugando.

Portanto, na breve análise dos autores, podemos reconhecer o que seria *leasing* e o que seriam ativo e investimentos, mas, até o momento, o conteúdo verificado não se assemelha completamente ao da norma, a não ser no costume americano, mesmo assim não unânime pelos doutrinadores e pelo conceito dessa transação.

O PRINCÍPIO DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA

O princípio da essência sobre a forma regula como entender substancialmente um acontecimento, no seu funcionamento real, de existência, de interpretação, sobre a sua forma de expressão.

A forma é uma materialização da essência, ou uma manifestação demonstrativa da mesma; se o fato acontece, há uma essência, e o registro é uma forma de torná-lo inteligível, então, o primeiro passo para se ver a forma é que a essência exista como fenômeno.

O fato, porém, tem que ser real; e como argumenta Bachelard (1996), é necessário que se veja o que se expressa

na superfície de uma forma, entendendo o que contém a substância.

É, pois, uma questão de bom senso observar a qualidade ou a substância de um fenômeno, de modo a averiguar o que existe sob a sua forma, igualmente o genuíno modo de interpretar o mesmo acontecimento.

Em Contabilidade se usa raciocínio equivalente, para observar, por exemplo, os investimentos, nos tipos de bens e créditos, expressos em registro ou informação. A informação é uma forma da essência, que é o patrimônio aziendale.

O princípio da essência sobre a forma em Contabilidade nada mais é do que o modo de investigar algo 'dentro' do que é revelado na informação, ou nos modos de transação, atingindo os aspectos fenomenológicos e suas grandezas.

Lopes de Sá explica como se entende o princípio da essência sobre a forma:

... por exemplo, uma empresa pode legalizar a sua existência com o título de crédito, no valor de \$ 1.000.000,00, mas emitido por um devedor que não tem capacidade para pagar... A forma mostra uma coisa e a essência outra, ou seja, não coincidem, mas prevalece o que é verdadeiro e substancial...
... **tem-se interpretado, em matéria aziendale, como essencial, tudo o que é necessário à produção da atividade e que de fato acontece, possuindo substâncias e realidade... Contabilmente, o essencial, sob a ótica do substancial, justifica a sua existência em face de uma conexão do fenômeno patrimonial com o "necessário" ou com o admitido como necessário.** (SÁ, 2000, p. 232-233) (grifo do autor).

O professor esclarece que, para que haja essência sobre a forma, deve haver realidade, existência, substância, mas em conexão com os fenômenos patrimoniais, sendo admitido como necessário e verídico o acontecimento por sobre a forma jurídica, ou até sobre a informação que se produz (que não existe sem o aludido fato).

A essência sobre a forma condiz com o modo de interpretar com autonomia, isto é, o ângulo do qual a Contabilidade observa um bem, investimento, ou aplicação de riqueza disposta na atividade, se diferindo do ângulo físico, administrativo, jurídico, matemático, ou de engenharia, embora possa nesses ramos do conhecimento se subsidiar, ou buscar cooperações; possui ela, na essência sobre a forma, uma peculiar visão que sai de regra das demais, isto é, uma maneira de ponto de vista próprio provindo da sua capacidade.

A mesma visão está presente na interpretação dos estudiosos clássicos da Contabilidade, e não do direito propriamente dito (que possui doutrina e especialidade própria sobre os fenômenos comerciais, contratos e patrimônio), ou de quaisquer outras ciências que com o patrimônio possuem relações e possa nelas se subsidiar ou buscar noções para as suas genuínas orientações.

REFERENCIAL TEÓRICO E DOUTRINÁRIO SOBRE A CARACTERIZAÇÃO DE UM BEM OU INVESTIMENTO PELA ESSÊNCIA

A Contabilidade, nos seus aspectos de observação qualitativa e quantitativa, dos investimentos, ativos ou bens, tem as suas peculiaridades de entendimento, e assim regula a essência sobre a forma como princípio científico.

Os conceitos sobre os investimentos e ativos, logicamente, constituem relatividade aos bens e créditos. No caso de *leasing*, é um bem que se movimenta na transação (o mesmo é locado). Todo bem não deixa de ser investimento (qualitativo) e ativo (quantitativo). Este deve ser observado pela essência (princípio), pois se o arrendamento for uma riqueza da empresa, ou uma aplicação, obviamente deve ser considerado como tal (bem), e a norma estaria correta na sua orientação.

Em doutrina clássica, mantida pela academia mundial, podemos conceituar corretamente os fenômenos do ativo, bem ou investimento.

Um bem ou investimento, para ser considerado como tal, deve ter características próprias, tal como na visão da teoria moderna da Contabilidade, que se embasa na vertente do controle da gestão de Besta (1922, p. 71), para quem "nem sempre qualquer um pode conseguir ou guardar a posse de suas coisas" e que o "ativo é resultado daqueles bens que aquela pessoa de fato possui". Então necessário é ter a coisa. Mesmo quando esta não é comprovada juridicamente (forma), ela acaba existindo (essência).

Importante para se ter um bem é a sua realidade, junto com um fenômeno patrimonial, e possivelmente um suporte informativo ou contratual sobre o mesmo acontecimento (contrato, nota fiscal, documentos, etc.) Embora o que valha sempre seja a essência, todavia, sem denegrir a forma. Exemplo: pode-se ter estoque sem nota fiscal, mas não se aconselha a evasão fiscal, sendo imprescindível que se tenha o documento materializando a sua existência.

Apesar de mesmo um objeto de direito não ser riqueza patrimonial investida, essencialmente no ângulo contábil (como uma máquina de direito que não funciona nos aspectos de produtividade, ou um estoque que existe sem ter documento comprobatório), deve haver completa possibilidade de sua existência, ou seja, deve o proprietário 'possuir o bem'.

Portanto, de modo geral, não se deve compreender ser ativo só aquilo que se usa, se não se tem direito, mas aquilo que realmente existe como aplicação.

Assim, um bem, para ser reconhecido como ativo, deve ser permutável, ou poder ser trocado, vendido ou baixado, a qualquer tempo da atividade empresarial, de acordo com as circunstâncias, como reafirma Ludícibus (2000, p. 221), quando trata de 'benefício futuro'.

Também deve ser útil um ativo se for permutável; e esta permutabilidade assume transformação deste, aos vários níveis, podendo ser baixado ou gerenciado aos fins ideais.

Pode ser útil uma coisa que não seja permutável e isso impede que o elemento se torne bem, ou seja, investimento

real no princípio da essência sobre a forma. Por exemplo, em casos de utilidade parcial, ou nula, quando ocorre a sua ineficácia e ineficiência, o bem pode ser permutado em perda, ou provisão baixada como custo, dessa maneira são aceitas as duas características. Isso é permutabilidade também.

O interessante para a consideração inicial do bem é a sua utilidade, juntamente com a sua permutabilidade, que permite a sua transformação no devir dos fenômenos patrimoniais, e complexo de riquezas.

Além disso, no dizer de Besta (1922) em relação à essência do bem, é que o mesmo deva ser acessível ou disponível; e complementa que certos elementos da natureza “não fazem parte da riqueza, se bem que teriam frequentemente condições necessárias e úteis se fossem adquiridos” (Besta, 1922, p. 64). Então, elementos econômicos ou naturais só podem ser ativos quando existir a condição de sua compra, ou seja, quando saírem na posse de domínio (extensão de recursos naturais e riquezas, mas não organizada ou particularizada), e entrem no complexo de riqueza particular como investimento real.

Em resumo, na ótica referida, um investimento, para ser considerado na essência como tal, deve ter permutabilidade, utilidade e acessibilidade completa em um patrimônio.

Da mesma maneira, Masi (1947) considerava a essência de um investimento, quando este pudesse ser transformado em dinheiro e resultado, pelas operações possíveis de se fazer.

Zappa (1950), criador da economia das empresas, não foi contrário a tal ponto de vista, ao apontar que um bem ou investimento deve contribuir para o rédito sendo transferível a sua proporção a várias operações (disposta à transformação ou negociação), inclusive, transmitindo resultados futuros de maneira plena no devir operacional da empresa (da sua instalação até a sua liquidação).

A linha dos mestres, no Brasil, foi seguida com respaldos próprios, por Hermann Jr. (1972, p. 98). O nobre professor paulista comentava que eram três os quesitos para caracterizar um bem. São eles: a exterioridade (ser real), acessibilidade (poder ser transferido, e se ter acesso ao mesmo), transferibilidade (poder-se vendê-lo). Assumia vocábulos diferentes, embora embasados na doutrina italiana antes vista, mas retocada com a sua própria originalidade.

Explicava o mestre: “exterioridade é a sua colocação fora do homem, de modo que possam ser observados e desejados”, “acessibilidade é a possibilidade que oferece a coisa de ser possuída pelo homem”, “transferibilidade consiste na faculdade que os bens têm de poderem ser transferidos de uma pessoa a outra” (HERMANN JR., 1972, p. 98-99).

Um estoque pode ser exteriorizado no patrimônio pela saída financeira, e ser acessível, podendo ser usado ou visto; só que deve poder ser transferido a outros pela venda à vista ou a prazo, se ele for ineficaz, ou obstante, deve ser transformado em perda. Então tudo isso deve condizer com as mais importantes características de um bem, em doutrina, pela essência:

1. Permutabilidade – pode ser trocado em outros ativos, vendido a terceiros, disposto em casos de liquidação, baixado em casos de danos e improdutividade, e transformado em perda, ou custo, na empresa. Ou seja, o bem, para ser real, deve ser disposto à permutação da sua proporção.
2. Transferibilidade – pode ser transferido a outras empresas, ou pessoas físicas. Esta característica vem aliada com a permutabilidade, pois se é permutável pode ser transferível, embora nem sempre o que é permutável possa ser transferível no seu todo (um aluguel é permutável, mas o condomínio não é transferido totalmente; um serviço pode ser permutável, porém os segredos nele contidos, o valor imaterial não é todo transferível; usa-se e transfere-se sem ter propriedade). E existem coisas transferíveis, no entanto não totalmente permutáveis (marcas se transferem, mas a valores que não coincidem com a totalidade da substância imaterial, os direitos autorais podem ser transferíveis, contudo não permutáveis com exatidão). Todavia, o fato de não serem em seu todo não tiram um grau desses aspectos correlatos estarem concomitantemente no bem.
3. Exteriorização – deve ser real, visto, passível de uso, e ter conexão com um fenômeno patrimonial existente.
4. Acessibilidade – deve ser utilizado em seu todo; deve ser disposto no seu pleno uso, para as operações da empresa, pois o bem lhe pertence e é existente como investimento real, embora esta acessibilidade seja também função consequente e correlata da utilidade.
5. Utilidade – o bem deve servir aos fins patrimoniais diversos, desde os níveis de eficácia (venda, troca, permuta), aos fins de terapia patrimonial das patologias (improdutividade, perda, custo, baixa da riqueza).

Portanto, a permutabilidade, exteriorização, acessibilidade, transferibilidade e utilidade são requisitos para a consideração de um ativo.

Isso quer dizer que, se o bem não for permutável, é porque não se pode ter acesso ao mesmo, consequentemente não pode ser transferido a outros, ou transformado, assim não é real, ou exteriorizado como tal, pois não serve aos fins de utilidade do patrimônio, eficiência do mesmo; desse modo percebemos que as relações dos bens são conexas, embora algumas em níveis diferentes, mas existindo pela essência em todos os bens.

Quando um bem, ou investimento, pode ser transformado em dinheiro, lucro ou venda, usado, visto, sendo real, ou pode ser ele trocado, reposto, ou sofrer mutações, temos um completo investimento, ou pela essência, um ativo verdadeiro.

Não obstante, pela essência, e estudando os principais doutrinadores, os bens devem ser permutáveis, úteis, acessíveis, transferíveis e exteriorizados, dessa maneira se reconhece um ativo ou investimento.

Portanto, para ser ativo, devem-se observar essas condições, de modo que não existirá bem em essência, se as formas de sua qualificação inexistirem, na sua interpretação doutrinária.

O INVESTIMENTO E O ATIVO NA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA E A ORIENTAÇÃO NORMATIVA

Um problema maior agora está no tratamento do *leasing* seja ele 'operacional' ou 'financeiro' (o primeiro é relacionado às funções técnico-produtivas do capital, o segundo com possibilidades de compra no final do contrato de uso do bem), que deve ser lançado como 'ativo' da empresa, como se fosse um 'bem', ou um 'investimento' real, e tudo leva a crer que a norma se estenderá às duas formas de arrendamento (financeiro e operacional).

As normas internacionais (a NIC ou IAS 17), e até pronunciamentos de Contabilidade no Brasil (PC 06) amparados na norma, citam que o valor do mesmo fenômeno deve ser lançado no ativo em casos de *leasings* financeiros principalmente (embora, tudo pareça que vai se uniformizar nas duas operações). Não há lei do Estado que obrigue os contadores a adotar tal orientação, todavia, é uma emissão de grupos profissionais que deve ser observada com atenção, em relação à sua justificativa (essência sobre a forma), tal como aqui se verifica boa parte.

O lançamento revelado por Lourenço (2010) condiz com uma aplicação de capital, isto é, investimento, sendo que *leasing* em terminologia é um 'arrendamento', tal como a norma recomenda fazer. Assim, para lançamos os arrendamentos financeiros como ativo, debitamos o bem e creditamos uma conta de 'fornecedores' ou 'financiamentos de *leasing*'.

A questão é que os *leasings* são nada mais que 'arrendamentos', e estes são 'aluguéis', terminologicamente e conceitualmente. Terminologicamente, porque a palavra já condiz com o verbo *to lease*, que significa 'alugar'. Conceitualmente, pelo referencial teórico dos doutrinadores aqui analisado brevemente.

Não existe *leasing* em doutrina, em prática e em contabilização que seja considerado igual a investimento, como vimos na observação teórica dos principais autores nacionais e internacionais que fizeram as maiores vertentes da academia mundial.

A justificativa para tal registro está no princípio da essência sobre a forma. O problema é que tudo o que é investimento gera um efeito de emprego de capital, de forma completa, que condiz com a sua consecução financeira e real.

Em verdade, considerando os doutrinadores observados aqui, que exaltam o princípio fenomenológico, existe uma corruptela de interpretação no conteúdo da norma, isso porque a essência do bem, colocado no ativo, é o de verdadeira aquisição, contabilizado como tal, que deve acontecer mediante saída financeira imediata ou a prazo, todavia, sem estipulação de 'meio uso' do mesmo, nos casos de permuta, acessibilidade, transferências, exteriorização e operações.

Em operações de arrendamento não se pode permutar o bem, ou fazer operações que se queira com ele; não pode ser transferido a terceiros; não pode ser baixado como perda na empresa; não é disponível em casos de liquidação, fusão ou cisão; continua sendo riqueza de total propriedade de outra, todavia, usado pelo empreendimento que o contrata; é locado; arrendado (como o próprio nome diz); ou seja, na essência, o *leasing* não é compra, porque não é investimento, então, não pode ser lançado como ativo, considerado a essência de um bem, ativo ou aplicação de capital.

O princípio da essência sobre a forma relata que existe uma fenomenologia que se substancializa em um objeto, se materializando pela forma. No *leasing* não existe 'posse' ou 'propriedade' completa do bem, pois o investimento não se concretizou em ativo (mesmo com a sua promessa de compra futura).

Ou seja, ele não pode ser disponível para qualquer uso, e muito menos existe na empresa como aplicação real de riquezas, mesmo com a sua possibilidade de compra futura (que não aconteceu no presente, a não ser que exista acordo de compra e venda antecipado, ou ativo de mútuo, o que faria mudar a transação deixando de ser *leasing*).

Se não é ativo, automaticamente não se origina de financiamento, embora possa ser retratado por contas de compensação, não há 'dívida', mas 'dispêndios simultâneos' (despesas de aluguel). Todo ativo provém de um passivo comumente falando. Não há financiamento de *leasing* financeiro; existe, sim, financiamento de máquinas que são adquiridas pela empresa, e não alugadas ou arrendadas.

É um elemento de direito, todavia, considerado como aluguel, pois sua natureza de arrendamento não foge à transação essencialmente. Se ele fosse contabilizado como ativo, deveria existir a sua característica como investimento, e caso seja ele mesmo aplicação de riqueza, deixaria de ser arrendamento, para assumir a forma de bem da empresa (neste caso seria uma transação de compra e venda, e não de arrendamento).

Na contabilização se usam contas de compensação, o que não é diretamente igual a elementos reais de compra. Pensando errado que a compensação do contrato de aluguel consiste na mesma aquisição do bem, ou sua materialização na empresa, seria o mesmo que dizer que o desconto de uma duplicata é nada mais do que a 'venda' da mesma ao banco, tirando da empresa a sua responsabilidade no caso de não pagamento do mesmo título.

Ora, se o 'uso' apenas seria a fundamentação para se contabilizar máquinas e permanentes alugados como ativo, neste raciocínio se deveria então colocar os 'salários a pagar' no ativo porque se 'usa' o funcionário e o seu trabalho, e com tal justificativa tudo que estaria no passivo poderia ser lançado no ativo pelo uso (pelo raciocínio errado em questão). Obstante, se a justificativa é o uso, na interpretação errônea deste princípio, tudo seria ativo, porque o custo, a receita e o patrimônio líquido são usados, e acabaria não existindo a noção desses elementos. Só haveria ativo e nada mais.

Pelo raciocínio errado do fenômeno de *leasing* se misturam os conceitos, fazendo com que haja ilógica sequente; dessa maneira, não se poderia definir claramente bem, investimento, ativo e financiamento, considerando que o arrendamento é orientado normativamente para ser colocado em ativo. Em essência a sua colocação no ativo, segundo os autores de nossa disciplina, e conforme estas colocações, é totalmente questionável, no mesmo princípio fenomenológico.

Leasing em essência é ativo?

Com os termos colocados de arrendamento, locação, 'aluguel', podemos dizer que não há investimento, como bem, em sua utilidade, acessibilidade, permutabilidade, exteriorização e transferibilidade absolutas, porque não há aplicação, mas apenas 'uso' do mesmo elemento. E o ativo, para ser como tal, tem que guardar em níveis relativos estas características, segundo a doutrina observada e seus autores, que preconizavam a essência sobre a forma, no patrimônio e em Contabilidade.

Só existe bem real quando o mesmo puder ser, ao mesmo tempo, usado, transferido, transformado, acessível e exteriorizado plenamente pelas operações patrimoniais.

Se acaso existir um elemento que não possuir as cinco formas básicas, este não é bem do ativo, ou investimento, em suas finalidades, tipos, origens e funções.

O *leasing* em geral não é investimento e não pode ser colocado no ativo devido ao princípio da essência sobre a forma, pela conclusão obtida nestes cinco quesitos:

1) Permutação – um ativo pode ser vendido ou se transformar em outro elemento no decorrer das operações, o bem de *leasing* alugado não pode ser negociado pela empresa que o aluga, e nem ser colocado como perda caso haja algum dano ao bem, mesmo na responsabilidade do locador (não é como um estoque, ou crédito que pode ser provisionado e jogado como perda, ou custo).

2) Acessível – No *leasing* não se tem acesso completo ao bem, porque não se tem plenitude do seu uso, pois o maquinário ou permanente é estoque de outra empresa, e serviço a ser faturado em parcelas, de momentos, estipulado pelo acordo; mesmo com a sua possibilidade de aquisição futura, durante o seu processo ele não é da empresa, ou seja, não é disponível completamente.

3) Utilidade – Usa-se o bem, mas não se tem totalidade de uso, porque este não pode ser vendido nem no momento normal, nem em estados especiais como os de fusão, liquidação e incorporação; nem ser depreciado pela empresa que o aluga (esta conta é despesa operacional da empresa que o faz como atividade principal), muito menos ser baixado como perda. Não se tem a posse completa, nem a propriedade do mesmo, portanto, o 'uso' é 'parcial' e de 'meio termo'.

4) Exteriorização – O bem usado não é real na composição do patrimônio, não assume forma completa de investimento, portanto, em essência não é bem da

empresa, mas apenas uma riqueza que ela usa, se a adquire realmente; ele não financia um investimento já aplicado, mas pagam-se parcelas de um arrendamento, tal como se pode usar riqueza sem elas serem bens (usam-se fornecedores sem estes serem bens, porém refletidos em aquisição de estoque). Não é transação de compra e venda, mas de arrendamento. 5) Transferibilidade – O bem em arrendamento não pode ser transferido a terceiros, porque não pode ser permutado, também não pode ser negociado plenamente, enquanto ele não for da empresa, o que o arrendamento não permite que o seja, pois ainda o é da arrendadora; conseqüentemente, sem transferência, não há permuta, portanto, ele não pode ser usado nem em fusões, liquidações, e incorporação, como elemento de solvência, pagamento, ou venda.

Em suma, se fôssemos considerar o *leasing* financeiro pela essência sobre a forma, na lisura doutrinária, ele nunca poderia ser considerado ativo, devido à falta de quesitos de seu uso e aplicação, ou como financiamento, porque ele não é operação de mútuo, nem de compra de bens.

No entanto, perdura em essência o seu caráter como aluguel ou arrendamento que é, sendo que a norma internacional e as normas ou pronunciamentos nacionais que diferentemente o colocam desse modo geram um desvio na interpretação do princípio da essência sobre a forma, fundamentado em doutrina.

Ou seja, a maneira pela qual se coloca o princípio da essência sobre a forma em casos de *leasing*, tal como a norma enseja, não é correta no que tange à técnica, à prática, à lógica e aos conceitos de Contabilidade segundo as observações e fundamentações aqui relatadas dos principais doutrinadores de nossa ciência.

CONCLUSÃO

A interpretação holística e a elucubração do princípio da essência sobre a forma, que tenta colocar o *leasing* em ativo só pelo seu caráter de uso (que não é pleno), sem os demais caracteres (acessibilidade, permutabilidade, exteriorização ou existência real) é equivocada e não assume o princípio, mas o interpreta com falhas e parcialidades de raciocínio.

Um bem, para ser reconhecido como tal, deve possuir características próprias que condizem com a sua realidade e seu pleno uso. Em um arrendamento não existe a disponibilidade, e permutabilidade total, e a sujeição à transformação no devir operacional de um patrimônio, sendo limitada sua utilização, devido à própria natureza da locação, que o faz ser usado, mas não completamente, aos fins de produtividade e eficácia da riqueza.

Portanto, não é adequado, considerando a essência sobre a forma, e a prática, colocar arrendamentos como ativos, porque apenas o seu uso não condiz com a sua característica como bem (investimento, ativo, ou aplicação de capital), ou se altera a natureza da transação para compra e venda. Em nosso entendimento não se pode contabilizar dessa forma o *leasing*, constituindo defeito de técnica grave fazê-lo, ainda, quando não há regulação nacional de direito ou jurisprudência que torne obrigatório o seu procedimento

contra a sinceridade informativa da fenomenologia, mas apenas orientações normativas.



Rodrigo Antonio Chaves da Silva

Contador, especialista em gestão econômica de empresas, ganhador do Prêmio Internacional de Contabilidade Financeira Luiz Chaves de Almeida (2008/2009).

Referências

- ANTHONY, Robert N. **Princípios de contabilidade e análise financeira**. São Paulo: Brasiliense, 1971.
- BACHELARD, Gaston. **O novo espírito científico**. Lisboa: Edições 70, 1996.
- BESTA, Fabio. **La Ragioneria**. 2. ed. Milano: Cada Editrice Dottor Francesco Vallardi. 1922.
- CECCHERELLI, Alberto. **Il Linguaggio dei Bilanci**. 5. ed. Firenze: Felice Le Monnier, 1950.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento contábil 06**. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em 25 jun. 2010.
- EDEY, Harold C. **Introdução à Contabilidade superior**. Rio de Janeiro: Zahar, 1970.

ESCOBAR, Carlos Henrique de. **As ciências e a Filosofia**. Rio de Janeiro: Imago, 1975.

FICHTE, Johann Gottlieb. **A doutrina da ciência de 1794 e outros escritos**. São Paulo: Abril Cultural, 1980. Coleção Os pensadores.

GENOVESI, Antônio. **A instituição da lógica**. Rio de Janeiro: Conselho Federal de Cultura, 1977.

HERMANN JR., Frederico. **Contabilidade Superior (Teoria Econômica da Contabilidade)**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1972.

IUDÍCIBUS, Sergio. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LOURENÇO, Manuel. Proposta de alteração da IAS 17: o caso do lease back. **Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas**. Lisboa, OTOC, nº 122, Ano XI, junho de 2010.

MASI, Vincenzo. **Dinamica Patrimoniale**. Padova: Casa Editrice Dottore Antonio Milani, 1947. VI.

_____. **Statica Patrimoniale**. 2. ed. Padova: Casa Editrice Dottore Antonio Milani, 1945. V II.

SÁ, Antonio Lopes de. **Aspectos Contábeis da Nova Lei das Sociedades por Ações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

SILVA, Rodrigo Antonio Chaves da. **O tratamento do leasing e o princípio da essência sobre a forma**. Disponível em: <neopatrimonialismo@blogspot.com>. Pesquisa em 28 de jun. 2010.

ZAPPA, Gino. **Il Rédito di Impresa**. 2. Edição Milão: Dott. A. Giuffrè – Editore, 1950.



No CTD é você quem escolhe o melhor horário, dia e local para assistir aos treinamentos. Todos os cursos são oferecidos via web, com a mesma qualidade e interatividade de um curso presencial. Você aprimora seus conhecimentos sem interromper a sua rotina. Participe!

CTD

dominio
sistemas

Unidades de Negócio: Belo Horizonte (31) 2514-6440
Uberlândia (34) 3227-7537 / Poços de Caldas (35) 3721-4371

A sua melhor escolha