

ESTRUTURA DA TEORIA CONTÁBIL LOPESISTA

TEORIA DAS FUNÇÕES SISTEMÁTICAS DO PATRIMÔNIO AZIENDAL

DA LAVRA DO EMINENTE PROF. ANTÔNIO LOPES DE SÁ.

Prof. Marco Antônio Amaral Pires

Membro da Academia Mineira de Ciências Contábeis

Pós Graduado em Contabilidade e Auditoria

Bacharel em Ciências Contábeis e Administração de Empresas

Perito Judicial Contábil

Professor Assistente I da FUMEC /MG

RESUMO

Neste artigo apresentamos um relato sobre os estudos preliminares que o Professor Lopes de Sá desenvolveu para a constituição da Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal, doravante denominada também de Teoria Lopesista, demonstrando a evolução do seu pensamento científico.

Procuramos demonstrar, à partir desta exposição, os aspectos das relações lógicas que são as bases de toda a sua teoria. Desenvolvemos a apresentação da estrutura da teoria brasileira apresentando os níveis de relações dos componentes que compõem cada grupo de relações, suas interações através dos sistemas de funções patrimoniais e como demonstrativo de aplicabilidade da teoria, anexamos dois trabalhos de ordem prática.

No primeiro, tem-se um roteiro que é ensinado no último período do curso de Ciências Contábeis da PUC/MG, onde leciono a cadeira de “Análise das Demonstrações Financeiras II”, estabelecendo um método para a análise holística da azienda observada, baseando nos sete sistemas de funções patrimoniais.

No segundo anexo, temos a aplicabilidade da teoria lopesista na fundamentação científica de um trabalho pericial de ordem tributária que visava identificar a relação de formação da base de cálculo para a cobrança do ICMS, tendo como base a movimentação dos meios patrimoniais.

Nas comparações com outras teorias modernas, procuramos, nas conclusões, ressaltar os aspectos positivos e evolutivos da teoria, enfocando as mudanças positivas do processo científico e sua praticidade de aplicação na análise aziendal.

EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO LOPESISTA

Identificamos que a lógica que se adotou no desenvolvimento da Teoria Geral do Conhecimento Contábil do eminente professor Antônio Lopes de Sá, partiu da compreensão da “essencialidade” para o entendimento “racional” do que ocorre com a riqueza individualizada ou de grupos, oferecendo uma “visão holística” ou global.

A estrutura da teoria lopesista teve início na década de sessenta, quando o prof. Antônio Lopes de Sá apresentou sua tese de doutorado para a então Universidade do Brasil, referente à Teoria do equilíbrio. Mais tarde, já na década de setenta, acrescentou àquela Teoria da liquidez dinâmica, o que valeu seu ingresso na Academia de Ciências Econômicas da Espanha. Através da conclusão da Teoria do rédito de Zappa¹, pode identificar que era necessário estabelecer relações lógicas mais fortes e abrangentes, produzindo, no início da década de oitenta a Teoria das Funções Sistemáticas que foi apresentada em Abril de 1987 na Universidade de Sevilha. Esta Teoria, já traduzida em diversas línguas se consagrou em toda a Europa, conseguindo o respeito de cientistas americanos, japoneses, chilenos, argentinos (com exposição específica na Universidade de Buenos Aires em 1984).

Esta teoria contábil visa ser coerente com a expressão de Hessen² : “ Toda a teoria deve buscar-se em exata observação e descrição do fenômeno que pretende explicar e interpretar. Só assim se pode averiguar realmente a essência do fenômeno. ”

Continuando nossa abordagem, percebemos que para estabelecer os pressupostos desta teoria, Lopes de Sá desenvolveu a observação à partir da análise de inúmeras demonstrações contábeis e, à partir de relações práticas generalizadas por agrupamento destas, procurou fundar conhecimento científico, tomando-se como base a condição da eficácia da azienda. Assim, o método científico tomado como orientador foi o indutivo-axiomático.

Para o estabelecimento dos teoremas e axiomas científicos que são o arcabouço desta teoria, partiu o eminente professor, dentre outras, de uma proposição lógica contábil assim definida³ : “Há uma qualidade natural do componente patrimonial que identifica seu estado inercial de capacidade e há uma qualidade funcional que identifica o comportamento da capacidade”.

A concepção dinâmica e a visão holística, guiaram a criação científica de Lopes de Sá por entender que o meio patrimonial é inerte na estrutura aziendal até que seja utilizado ou funcione para o objetivo adquirido, anulando as necessidades do corpo patrimonial, produzindo a eficácia.

A somatória da utilização eficaz de todos os meios patrimoniais de uma azienda, anulando suas necessidades, é que alcança a plena utilização do patrimônio.

¹ - Zappa, Gino - Il reddito di impresa, 2ª edição, Milão, 1946

² - Hessen, Johannes - Lehbuch der Philosophic, edição espanhola, Buenos Aires, 1957, Editorial Sulamericana.

³ - Sá, Antônio Lopes de - Teoria da Contabilidade Superior, UNA - União de Negócios e Administração, Belo Horizonte, Brasil, 1ª EDIÇÃO, 1994

Diante destas premissas, podemos utilizar plenamente a conceituação de patrimônio do Prof. A. Lopes de Sá⁴: “Patrimônio é um universo de meios impessoais para a satisfação das necessidades aziendais, cujas funções sistemáticas devem tender a promoção da eficácia”.

A idéia da genetriz da riqueza, nessa moderna teoria, parte do axioma da eficácia e das estruturas sistemáticas das funções que a elas conduzem.

RELAÇÕES LÓGICAS DO FENÔMENO PATRIMONIAL

Percebemos ao analisarmos a estrutura da teoria que se o objetivo da investigação é tão somente a informação a ser fornecida do fenômeno patrimonial, os registros contábeis, dispostos de forma normativa, podem ser acessados por meio da compilação manual, ou, nos dias atuais, por sistemas de informática e telemática que suprem as necessidades da informação, gerando os relatórios à partir do esquema e programa preestabelecido.

O entendimento, todavia, situa-se além da informação e só a doutrina o socorre.

O corpo da doutrina lopesista se estrutura à partir do conjunto de relações Essenciais, Dimensionais e Ambientais para estudar o fenômeno patrimonial.

As Relações Lógicas Essenciais se situam na natureza básica do fenômeno, estudando a sua gênese, motivação e surgimento.

Tem-se nas Dimensionais aquelas que avaliam o fenômeno em face dos fatores que influem no seu entendimento.

Finalmente, as Relações Ambientais tratam dos atos externos que atingem o patrimônio.

Após a estruturação básica, à partir do entendimento derivado do estudo, racional e lógico das relações do fenômeno patrimonial, Lopes de Sá derivou novas teorias, também já estruturadas, como por exemplo, a Teoria Derivada das Interações dos Sistemas de Funções do Patrimônio Aziendal, dos Campos dos Fenômenos Patrimoniais e da Prosperidade Patrimonial ou Eficácia Constante.

Esse complexo disciplinador das relações que formam o objeto de estudos do fenômeno patrimonial, caracteriza a inovação lógica da Teoria lopesista, criando novos horizontes através de métodos lógicos. Passamos a apresentar doravante a estrutura da teoria desenvolvendo os temas à partir das relações lógicas subdivididas nos três conjuntos já citados.

Essa doutrina tem bases patrimonialistas, mas, transcende as estruturas do mestre Vincenzo Masi em cinco pontos: 1) na fixação dos três grandes grupos de relações lógicas; 2) na determinação sistemática das funções dos meios patrimoniais; 3) no estabelecimento do axioma da

⁴ - Sá, Antônio Lopes de - Teoria da Contabilidade Superior, UNA - União de Negócios e Administração, Belo Horizonte, Brasil, 1ª EDIÇÃO, 1994

eficácia como finalidade; 4) na abertura dos estudos das interações sistemáticas e 5) na metodologia da fixação de teoremas como bases de uma Teoria Geral do Conhecimento Contábil.

RELAÇÕES LÓGICAS ESSENCIAIS

Neste grupo de relações, identificamos que os elementos que compõem esta relação são aqueles que operam na “essência” do fenômeno, evidenciando a geração, criação e origem:

- Necessidades patrimoniais;
- Finalidades;
- Meios patrimoniais;
- Funções patrimoniais.

Nestas relações básicas estuda-se as motivações que promovem o surgimento do fenômeno. Implica na gênese da necessidade que é a sensação de falta, percepção de uma necessidade própria ou da sociedade.

Com a identificação da finalidade daquela percepção, e procurando materializá-la através da identificação do meio patrimonial adequado, passa-se da idealização para a realização, ou seja, transcende o aspecto da condição virtual na mente humana para a realidade.

Promovendo a movimentação do meio patrimonial no cumprimento da sua finalidade, de forma eficaz, tem-se a plena utilização ou função adequada do meio.

Na situação ideal de se atingir plenamente a necessidade aziendal, tem-se a eficiência do meio patrimonial.

Logo:

$$(Pm \rightarrow f) \quad (f \rightarrow (Pn=0)) \Rightarrow Ea \quad Ea \Leftrightarrow (Pn=0)$$

Segundo as expressões em dialética matemática: A (n) necessidade aziendal implicou no surgimento da (Fi) Finalidade pertinente. Esta permitiu que o meio se materializasse. Com o exercício de utilidade do meio, praticou-se a sua função (f) social, e, então, anulou-se a necessidade, implicando na Eficácia, o que equivale à finalidade ideal na azienda.

Assim, tem-se:

n - Necessidade (origem mental do patrimônio)

Fi - Finalidade (racionalização da necessidade)

Pm - Meio (materialização do patrimônio)

f - Função (uso do patrimônio)

Ea - Eficácia (anulação da necessidade através do patrimônio)

Contabilmente, um elemento patrimonial se movimenta quando “exerce sua função”, ou seja, cumpre a utilidade para o qual foi constituído.

RELAÇÕES LÓGICAS DIMENSIONAIS

A existência de uma Hexadimensionalidade é apresentada na Teoria das Funções Sistemáticas, como forma de avaliar-se as outras relações básicas, genetrizes do fenômeno.

Para afirmar que algo aconteceu com o patrimônio, é imperativo dizer o que aconteceu, enfocando a origem de grandeza, analisar os aspectos.

Para entender o que aconteceu, requer-se o exame das “relações lógicas” do fenômeno patrimonial, as denominadas evidências “Dimensionais”, ou sejam:.

Causa — que identificam as “origens do evento”

Efeito — que identificam “o que ficou ou defluiu do efeito”

Qualidade — o que caracteriza ou diferencia o fato ou elemento em relação a outros.

Quantidade — qual a expressão da medida ou “valor” do fato

Tempo — qual a época em que o evento sucede

Espaço — qual o “local” onde o fenômeno ocorreu

O registro do fenômeno patrimonial deve conter todos estes informes para permitir uma informação, instrumento de decisão a serviço do usuário.

RELAÇÕES LÓGICAS AMBIENTAIS

Complementando as relações apresentam-se as Influências Externas sobre o Fenômeno Patrimonial, na Teoria em estudo.

De fato, existem influências externas ambientais endógenas - Administrativas, do Pessoal Executivo, Psíquica e Física do Elemento Humano.

Existem influências as Ambientais exógenas, externas à azienda tais como as:

Sociais

Econômicos

Políticos ou dos Poderes Políticos

Legais

Científicos e Tecnológicos

Éticas

Ecológicas, etc...

LÓGICA DAS FUNÇÕES PATRIMONIAIS

O estudo moderno da Contabilidade concentra-se, cada vez mais, nos exames funcionais, da dinâmica, da eficácia, da visão holística ou ampla, inclusive conectada com o ambiente exógeno.

Defende Lopes de Sá que a utilidade do conhecimento contábil reside no estudo da função eficaz, da capacidade contida na riqueza para anular as necessidades aziendais.

A condição de síntese desta teoria, pois, preconiza⁵: “Quando a soma da eficácia de todos os patrimônios implicar na soma da eficácia de todas as células sociais, em regime de harmônica interação; isto implicará, logicamente na eficácia social, o que eqüivalerá a anulação das necessidades materiais da humanidade”.

É a importância lógica de estudar o fenômeno patrimonial separadamente, analisando individualmente a influência que o mesmo promove em cada sistema, estabelecendo uma condição de eficácia relativa em cada relação, para, na somatória das relações de meio e necessidade patrimonial, extrair a condição geral da azienda é que permite concluir sobre sua continuidade temporal.

Pontos importantes de conexão entre as estruturas lógicas da doutrina lopesista são as que passamos a desenvolver através das análises das relações diversas.

a) Relação entre a Função e o Fenômeno Patrimonial

Existem funções responsáveis pelo movimento de formação dos meios e outras pela utilização dos mesmos.

Teoremas diversos mostram que eficácia, função e meio patrimonial produzem efeitos diversos.

Nem sempre a função promove a eficácia, mas, a tendência é de que a ineficácia ocorra pela ausência da função dos meios patrimoniais.

No raciocínio funcional os meios patrimoniais são causas da satisfação das necessidades.

O meio patrimonial está contido em todos os Sistemas, onde deve suprir adequadamente as necessidades de cada um, no sentido de promover a eficácia.

São os sistemas: Básicos de circulação: Liquidez, Resultabilidade

Básicos de vitalização: Estabilidade, economicidade

Auxiliares ou proteção: Produtividade e Invulnerabilidade

Complementares ou dimensão: Elasticidade

Através da análise separada da influência dos meios e necessidades patrimoniais, através de relações específicas, identifica-se as condições de eficácia, ociosidade (quando identifica-se um excesso de meios patrimoniais) e insatisfação (quando existe falta de meios patrimoniais para suprir as necessidades). A equação abaixo representa graficamente o enunciado:

$$S > \frac{Pm}{Pn} = R$$

Conforme enunciado no início deste tópico, quando se alcança a condição de realização plena de eficácia em todos os sistemas de funções patrimoniais, tem-se a eficácia plena, ou seja, a azienda atinge seu objetivo de forma eficaz.

b) Relação entre a Função e a Necessidade Patrimonial

A autonomia hexadimensional da função e a necessidade pode provocar discrepância e ineficiência temporárias no cumprimento do ciclo. Entretanto, a eficácia ocorre quando ao término do ciclo, resulta na satisfação plena em todos os sistemas.

c) Relação entre as Funções Patrimoniais e seus sistemas

Cada sistema de função identifica nos meios patrimoniais papéis específicos perante as necessidades pertinentes.

d) Função e Lógica Temporal

Deve existir uma velocidade funcional dos meios patrimoniais, em face das necessidades de cada sistema, de modo que estas se satisfaçam no tempo adequado, por função dos meios.

Existe uma eficácia diária em cada sistema de função patrimoniais obtida a partir da resultante diária do mesmo como fração de um processo circulatório.

A resultante diária de um sistema é a parcela que deflui da razão entre seus valores diários de giro dos meios patrimoniais e os equivalentes das necessidades patrimoniais.

⁵ - Sá, Antônio Lopes de - Teoria Geral do Conhecimento Contábil, Belo Horizonte, IPAT - UNA, 1992, 1ª edi

Se um meio patrimonial atende à exigência máxima do giro diário das necessidades de um sistema de funções onde é o mais requerido, terá atendido a todos os demais sistemas.

e) Funções e Lógica Espacial Contábil

O meio patrimonial movimenta-se de acordo com o seu espaço porque específicas são as necessidades de cada um.

O Estudo da Funções Patrimoniais, pois, quando existem “espaços” múltiplos, deve ser feito, “em cada um”, considerados os aspectos das relações funcionais na lógica espacial.

f) Função Substância Patrimonial e sua Não Equivalência

A Substância Patrimonial é a expressão estática. É os meios patrimoniais no estado inercial.

O fenômeno contábil pode não alterar a substância patrimonial, sendo, apenas, permutativo, mas, pode alterar, essencialmente, as funções sistemáticas no espaço e no tempo.

É a função patrimonial que influi na eficácia e não a quantidade do meio patrimonial. Este é o estudo da contabilidade.

h) Função e Dimensão Quantitativa

Uma função deve ter a expressão quantitativa suficiente para fazer face àquela da necessidade, no tempo e no espaço.

Quando passamos a observar as “funções”, apenas, abandonamos o conceito de propriedade e estudamos aquele da “utilidade”, ou seja, de um meio, nosso ou não, mas que supre as “nossas necessidades”.

A dimensão quantitativa da função, não depende da propriedade do meio patrimonial, mas, da capacidade de utilização para suprir as necessidades da azienda.

i) Causas e Efeitos nas Funções Patrimoniais

Causa e efeito de fenômenos patrimoniais dos meios não implicam, necessariamente, em causas e efeitos iguais nos diversos sistemas de funções patrimoniais.

A função neutra é aquele fenômeno patrimonial que não promove, em algum sistema de função, qualquer variação, embora exista e afete, necessariamente, o outro, não implicando em ineficácia.

j) Funções e Relações Ambientais

Se as relações ambientais implicam em variações de necessidades, implicando logicamente, na mesma amplitude dos meios patrimoniais, a função sobre estas oscilações deverá equivaler-se para atingir a eficácia.

O grau de dependência ambiental é sério risco para as atividades da azienda.

k) Lógica da Função na Eficácia

A função patrimonial visa a eficácia como resultante natural de cada sistema que integra. A alcança com dimensão justa. Tais dimensões são as de causa, efeito, com qualidade, quantidade, tempo e espaço adequados.

Para evitar “riscos”, sugere-se que a empresa procure, sempre, tornar “mais ágil a função dos meios” e “menos ágil a exigência das necessidades” em certos sistemas, e, inversamente, em outros assim proceder.

Eficácia plena no sistema patrimonial não é alcançável em razão de sê-lo somente quando ocorre em todos os sete sistemas.

Eficácia no meio patrimonial é quando realizado, a tempo e espaço, com qualidade e quantidade, neutralizando, pela função do meio patrimonial, a necessidade existente.

Ocorre a eficácia no sistema patrimonial quando todos os meios patrimoniais disponíveis para a função de cumprimento da necessidade, à anularem na quantidade, tempo e espaço adequados, com qualidade.

A teoria derivada das interações dos sistemas de funções do patrimônio azidnal produz relações lógicas que não são objeto da exposição desta estrutura da teoria principal, tida como Teoria Geral do Conhecimento Contábil.

CONCLUSÃO

Apresentamos de forma bastante simplificada a estrutura da teoria lopesista. No sentido de possibilitar a oportunidade de reflexões sobre o conteúdo científico, passamos a desenvolver considerações relevantes e que permitem uma comparação, à partir dos elementos que conhecemos das escolas modernas de contabilidade, científicas ou pragmáticas, estabelecendo, dentro de nossas conclusões, condições vantajosas para a teoria dissertada como segue:

- por apoiar-se em um método indutivo-axiomático, permite a análise e estudo partindo do particular para o geral, estabelecendo princípios e conceitos generalizados sobre a riqueza aziendal;
- baseando-se no axioma de que o objetivo aziendal é a eficácia plena de seus meios patrimoniais, tem-se uma diretriz, uma meta, uma determinação de estudo e fixação de um ideal para se primar, mesmo que seja utópico.
- partindo de relações lógicas, traduzíveis em expressões matemáticas e que permitem a discussão e análise de forma ordenada, seqüencial, determinada e generalizada disciplina o estudo em bases científicas;
- não se limita aos meios materiais tangíveis à disposição da azienda, estabelecendo através de relações lógicas com o ambiente endógeno e exógeno a interação com a gestão administrativa e a influência recíproca com o ambiente que cerca a azienda;
- permite a análise essencial do fenômeno patrimonial, estudando todas as suas variáveis, não se limitando ao simples registro da partida dobrada;
- possibilita plena utilização, em meios tecnológicos, como a aplicação integral das relações lógicas passíveis de serem apuradas;
- com a divisão da estrutura patrimonial em sistemas de funções, permite a análise ordenada, separada, individual e consciente dos fenômenos por seus valores de utilidade;
- possibilita a aplicação desta estrutura em qualquer sistema contábil mundial, tendo em vista o caráter holístico da teoria, já que as influências ambientais podem ser analisadas separadamente do conteúdo científico que apresenta a teoria, ou, promovendo os registros dos fenômenos patrimoniais à partir da interpretação legal, a sua adequação a esta realidade é automática e não necessita de estabelecer ressalvas ou evidências específicas por se tratar de aspectos não considerados na formulação da teoria.
- enseja aplicação prática onde se faz necessário explicar fenômenos patrimoniais, como se exemplifica no anexo deste, aplicado à Perícia Contábil.

ANEXOS

A título ilustrativo, anexa ao presente trabalho de cunho científico, trabalho aplicativo da teoria apresentada, demonstrando inequivocamente a aplicabilidade do conteúdo científico ofertado pela teoria desenvolvida, em razão de produzir linha de raciocínio contábil isento de influência externa causada pela interpretação das normas legais.

O trabalho utilizou a aplicação integral da teoria para o desenvolvimento de raciocínio eminentemente científico em perícia contábil promovida junto a Vara de Fazenda Pública da Comarca de Belo Horizonte, para possibilitar ao juiz singular e aos magistrados dos Tribunais superiores a análise da circulação dos meios patrimoniais no cumprimento dos objetivos aziendais, isento de influência legal, ou seja, aplicação integral da ciência contábil na estrutura patrimonial. As referências em anexo foram suprimidas, tendo em vista que o objetivo da apresentação do trabalho foi a demonstração da aplicabilidade desta teoria na fundamentação do laudo pericial.

Informa, ainda, a título de complementação, que a Teoria das Funções Sistemáticas acha-se aplicada na prática em estudos desenvolvidos em relatórios de análise, na Telemig e na Telebrás.

LAUDO PERICIAL

AÇÃO DECLARATÓRIA

Processo n.º 2494.038088-4

5ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE BELO HORIZONTE

Meritíssimo Juiz de Direito Doutor Júlio Henrique Prado Bueno

Promotora de Justiça Dra. Selma Maria Ribeiro Araújo

Escrivã Bel. Maria Lúcia O. Gomes Machado

Autor: SINDIFER - Sindicato da Indústria do Ferro De M.G.

Réu: Estado de Minas Gerais

Objeto da Perícia: *Análise contábil dos custos e composição de preços, identificando pelo aspecto contábil, o fluxo dos materiais e serviços para o atendimento eficaz do objetivo social das entidades industriais representadas pelo seu sindicato patronal.*

Advogados:

Autor: Dr. Djalma de Souza Vilela

OAB/MG 4.517

Réu: Dr. Maurício Bhening Andrade

OAB/MG 41.457

Perito do Juízo:

Professor Marco Antônio Amaral Pires

CRC/MG 41.632

Assistente técnico:

Autor: Dr. Felício de Oliveira

CRC/SP-T-MG 36.072

Réu: Louvou-se no perito do juízo

Corpo da Perícia:

Metodologia Aplicada:

Preliminares

Logo após a retirada dos autos do cartório procedeu-se estudo detalhado para a fixação de um plano de trabalho, denominado de “Procedimentos Tecnológicos de Pesquisa”, para a busca dos informes e dados que permitiram a elucidação da controvérsia do ponto de vista contábil.

Dado a condição de substituta processual da autora, em razão de representar os interesses de empresas que desenvolvem a mesma atividade industrial, procedeu-se a escolha de três unidades fabris visando a pesquisa e estudo detalhado do objeto da perícia nestes três exemplos.

O procedimento de desenvolver a pesquisa em três unidades parte de uma busca de amostragem do universo a ser trabalhado, consoante o método científico denominado de “Indutivo - axiomático”. Procurou-se identificar no rol das 41 substituídas aquelas que apresentassem melhor condição de pesquisa e que permitissem uma apuração eficaz dos sistemas de custos. Identificando o mesmo procedimento nas pesquisas de campo efetuadas, o geral poderia ser aceito em razão da indução ofertada pela característica do método adotado. O axiomático está ligado a prova eficaz que se requereu neste trabalho, relativo a busca dos elementos indispensáveis para a clareza do raciocínio tecnológico, explicado no item denominado de “Bases Metodológicas para o Desenvolvimento do Trabalho”, utilizadas para atingir o objetivo do trabalho pericial. Assim materializou-se a condição em três unidades abaixo identificadas:

- Siderúrgica Alterosa Ltda., CGC/MF n.º 23.117.229/0001-06, sediada em Pará de Minas - MG, à Rua Pequi n.º 189;
- SIDERPA - Siderúrgica Paulino Ltda., CGC/MF n.º 20.177.101/0001-40, estabelecida em Sete Lagoas - MG, à Rodovia BR 040 - Km 476;
- Siderúrgica Valinhos S.A., CGC/MF n.º 20.144.085/0001-99, estabelecida em Divinópolis - MG, à Rodovia MG 050 - Km 119.

Procedeu-se a remessa de solicitação de separação de documentos através dos Termos de Diligência em Anexo A, alterados, dois dias após, pelos Termos de Diligência definitivos em Anexo B.

Realizou-se visitas nos dias 18 e 20 de outubro para o contato direto com os responsáveis pelos setores da contabilidade e corpo diretivo das unidades, visando esclarecimentos complementares dos documentos requeridos e conhecimento “in loco” dos mecanismos e procedimentos contábeis dos registros objeto da análise pericial.

Recepcionou-se os documentos das entidades na 1ª dezena do mês de novembro de 1995 e conferiu-os com os informes e dados coletados nas visitas promovidas, dispondo-os em caixa arquivo à disposição na secretaria, para comprovação do relato que segue no tópico intitulado “Procedimentos Contábeis de Apuração dos Custos Industriais”.

Enviou também para o advogado do autor, solicitação da apresentação das consultas que são objeto específico de questionamento nos quesitos formulados pelo mesmo - Anexo C. Foram apresentados um número muito pequeno de consultas e que ensejou a pesquisa junto à Diretoria de Legislação Tributária de Minas Gerais da Secretaria da Fazenda Estadual, pelo assistente técnico dos autores, de todas as consultas que permitissem a fundamentação ao trabalho. O planilhamento, separação, catalogação e separação por grupo de materiais e serviços fora feito em planilha eletrônica - Excel - e possibilitou os mapas do Anexo D. As consultas foram arquivadas na caixa referendada acima.

Os quesitos formulados pelo autor contem expressões e termos utilizados no âmbito fiscal que mesclam disposições e análises de cunho de engenharia. Como o objeto da análise transcende a determinação imposta nas normas legais questionadas, adotou-se na terminologia deste trabalho

termos alheios a qualquer vinculação jurídica que venha a reproduzir algum entendimento ou interpretação das leis. Assim, optou-se por definir as entradas de materiais e serviços em caráter genérico, subdividindo-os em materiais que são controlados contabilmente e aqueles apropriados diretamente ao resultado por não dispor de controle de estoque. Os serviços são apropriados diretamente ao resultado.

Bases Metodológicas para o desenvolvimento do trabalho

A demanda entre as partes se fixa no procedimento de interpretação das leis que interferem diretamente no processo contábil de qualquer entidade.

O trabalho tecnológico desta perícia procedeu-se isentar de toda e qualquer interpretação jurídica, desenvolvendo uma exposição do fluxo industrial à partir da Teoria Geral do Conhecimento Contábil do eminente professor doutor Antônio Lopes de Sá.

Necessário em razão da conduta especificamente contábil que se adotou neste trabalho, apresentar as bases científicas do procedimento, fundamentando as conclusões emanadas. Sem se adentrar ao conteúdo jurídico da questão, muito embora, em razão da identificação constante entre o contábil e o fiscal, possa transmitir visão oposta à realidade fiscal.

Os fenômenos patrimoniais observados foram estudados pelo Método Científico denominado “fenomenológico”. Este procedimento isola os fenômenos por “campos” de ocorrências, eliminando as suas influências nos campos objeto de interpretação que exija a aplicação do mundo jurídico. Assim, o presente trabalho buscou evidenciar a contabilidade de custo sob a ótica específica da análise da corrente dominante das Ciências Contábeis que é a Escola Neo-patrimonialista.

Esta corrente, atualizada pela teoria Lopesista, descrita sinteticamente, no tópico anterior, apresenta o fenômeno patrimonial a ser estudado através de relações lógicas, divididas em essenciais, dimensionais e ambientais.

As relações lógicas essenciais são a estrutura básica da conduta contábil deste trabalho. É a análise do fenômeno patrimonial estudando:

Necessidade (gênese do objeto a ser estudado) - que é a satisfação do cliente de obter o ferro-gusa nas condições ideais para sua utilização;
Finalidade - é o estabelecimento dos procedimentos de elaboração, armazenamento, transporte, comercialização, administração, enfim, todas as ações racionalizadas do intelecto na produção dos sistemas para a materialização do objeto social;
Meio - materialização do patrimônio para a concretização dos objetivos da azienda (entidade) através da aquisição/disposição de materiais e serviços de forma eficaz;
Função - utilização plena e eficaz de todos os meios colocados à disposição da azienda para o cumprimento das necessidades; e,

Eficácia - satisfação plena do cliente através do uso racional e eficaz dos meios patrimoniais colocados à disposição.

No objeto da perícia não se objetiva determinar se a finalidade azidental está sendo cumprida com eficácia. Necessita o trabalho de identificar quais os meios patrimoniais à disposição da azienda para tal concretização. Novamente, isenta-se o trabalho de estudar se os mecanismos contábeis estão registrando eficazmente o processo industrial e permitindo uma perfeita visão do desempenho da planta industrial. Restringe-se a análise para a fenomenologia das entradas de materiais e serviços para atingir o objetivo azidental - ferro-gusa.

As relações lógicas dimensionais são facilmente identificáveis no tópico que se segue denominado de "Procedimentos Contábeis de Apuração dos Custos Industriais" a saber:

Causa - representa a razão porque o fato ocorreu, ou seja, a percepção ideal das faltas dos meios para atingir a finalidade azidental. Por exemplo, é o ato da aquisição dos materiais e serviços e sua contabilização da forma que se consolidou - à vista ou a prazo;
Efeito - o que provocou na estrutura patrimonial em face da causa. No exemplo anterior a ampliação da conta estoques face a aquisição dos materiais ou a despesa operacional proveniente do serviço utilizado.
Qualidade - é a informação complementar para distinguir o fenômeno dos demais. No caso exemplificado é a identificação de qual material fora adquirido, em quais condições, fornecedor, documentos que demonstram a transação, etc.
Quantidade - medida de forma monetária e pelo sistema de mensuração relativo ao material adquirido/serviço - m ² , Kg, litros, m ³ , Kw, etc.
Tempo - identificação do momento da ocorrência da transação evidenciada;
Espaço - delimitação do lugar que se operou, no caso, sempre observado no espaço físico da entidade.

O último grupo, ambientais, é subdividido em endógenos e exógenos, sendo o primeiro a relação do patrimônio com o corpo diretivo, funcionários da entidade e pessoas à serviço da mesma, e o segundo os aspectos externos que se comunicam com a entidade por meio dos sistemas legais, sociais, econômicos, políticos, científicos, etc. Estas relações não serão observadas neste trabalho pois promovem a interpretação de cada sistema no ambiente interno da azienda. Cabe portanto, a isenção no tocante a relação azienda-ambiente externo, estudando as relações lógicas essenciais e dimensionais.

Procedimentos Contábeis de Apuração dos Custos Industriais

Constatou-se que as três entidades siderúrgicas desenvolvem sistemas de custos semelhantes do ponto de vista contábil. Não se adentrou na metodologia fiscal e seus registros respectivos pelo motivo citado no tópico anterior.

Analisou-se os registros dos materiais adquiridos, excluindo aqueles que entram no processo produtivo direto e são denominados de matérias-primas e embalagens.

O registro de alguns materiais difere nas unidades pesquisadas em razão da maior ou menor necessidade de informações sobre a posição de estoques. Entretanto, o procedimento não altera a essência da informação contábil que se almeja neste estudo de custos.

Apresentam como valor de custo àquele destacado como total na nota fiscal, procedendo, nos casos de controle contábil, o seu registro na conta denominada de almoxarifado. Estes materiais possuem controle físico que permite a sua alocação como despesa no momento de sua requisição pelo setor que o utilizará no atendimento à finalidade azidental.

Estes materiais, ou aqueles que são lançados diretamente ao resultado, compõem pelo seu valor de aquisição o custo final de comercialização. O mesmo ocorre com os serviços que são agregados nas contas específicas de despesas operacionais ou formadoras do custo direto. É o caso da energia elétrica, telecomunicações e água utilizados no processo produtivo direto.

Consoante a Escola Lopesista e baseado na Teoria das Funções Sistemáticas Patrimoniais descrita sinteticamente, no tópico anterior, observou-se os fenômenos patrimoniais da entrada de todos os materiais e serviços, identificando sua alocação na estrutura patrimonial quando requer o controle contábil de sua utilização ou seu registro ao resultado nas despesas diretas ou operacionais. Estas entradas, tem o significado já explicado nas relações lógicas essenciais de meios patrimoniais. A necessidade patrimonial, traduzida pela finalidade estruturada pelo corpo administrativo, é o fornecimento ao cliente de ferro-gusa.

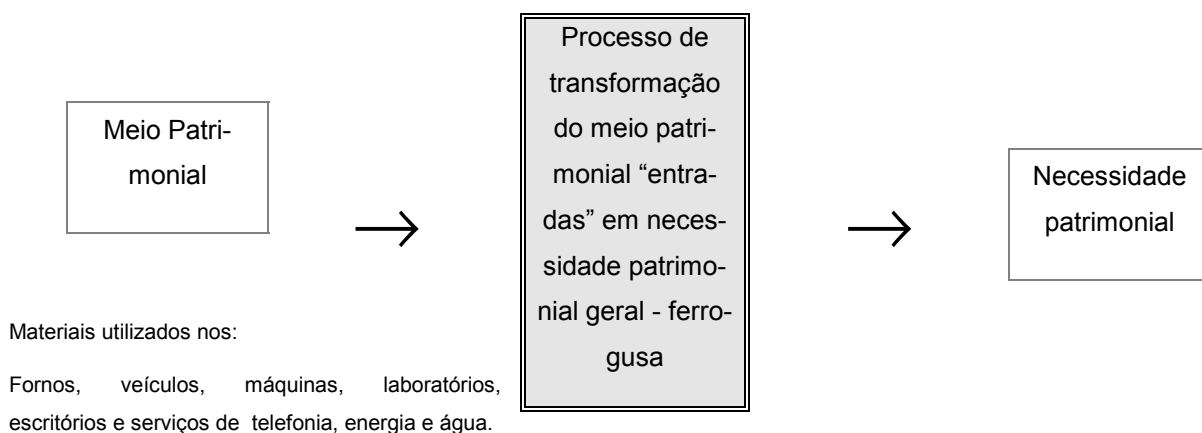
A utilização dos meios patrimoniais na estrutura empresarial é realizada independentemente dos ditames legais que norteiam a cobrança dos tributos diretos. Os meios patrimoniais, interagidos com o ambiente interno - funcionários, pessoas à serviço da azienda, direção, etc., promovem através da função de cada meio patrimonial à disposição, a materialização do objetivo azidental que é a satisfação da necessidade geral apontada no parágrafo anterior.

Assim, independente da utilização dos meios patrimoniais na materialização do objetivo azidental, os mesmos concorrem para a eficácia ou não do produto comercializado.

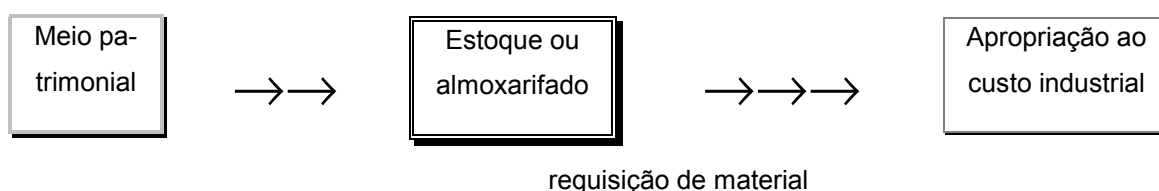
A estrutura denominada de Demonstrativo de Resultados da forma determinada pela lei 6.404/76 e/ou decreto-lei 1598 - o 1º disciplina as demonstrações das sociedades anônimas e o 2º das limitadas - , apresenta divisão para visualização dos custos incorridos pela azienda, na condição de ligados diretamente à produção do objetivo social - meio patrimonial geral - e aqueles denominados de operacionais, ou seja, aqueles custos que a entidade despende para a eficaz execução de seu objetivo.

Apurou-se que nesta formação de custos, o produto final possui a agregação de todos os valores despendidos, o diferencial relativo aos tributos diretos (IPI, ICMS) e aqueles que não são apurados pela diferença (COFINS e PIS).

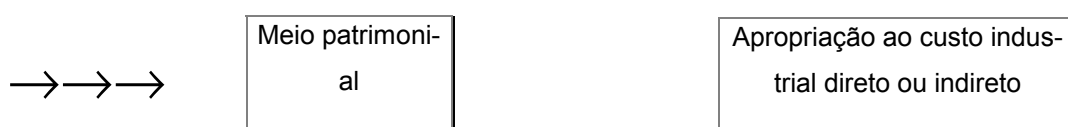
Abaixo demonstra o fluxo dos meios patrimoniais de sua entrada até a saída, quando então promove a materialização da necessidade aziendal - ferro-gusa -, de forma a visualizar seus dois caminhos identificados nos sistemas de custos pesquisados :



Pelo controle contábil do material:



Pelo lançamento ao resultado , do material ou serviço adquirido:



Diante desta exposição que faz parte do corpo da perícia, submete ao MM. Juiz as indagações concernentes a aplicação dos ditames legais apontados pelos litigantes, esperando ter podido apresentar a visão eminentemente contábil do cumprimento da finalidade aziendal das empresas substituídas pelo seu sindicato, passa-se a responder os quesitos formulados.

QUESITOS DO ESTADO - Fls. 107

1 - Qual a utilização dado por cada adquirente aos materiais cujos créditos são pretendidos ?

Resposta : Consoante o procedimento tecnológico apresentado na Metodologia Aplicada, tem-se que os materiais e serviços cujos créditos são pretendidos são utilizados no cumprimento da gênese da necessidade das adquirentes, ou seja, ferro-gusa.

A utilização dada pelas entidades contábeis, para melhor visualização, foram subdivididos em locais de absorção conforme petição da autora às fls. 03 à 08, como segue:

- Produtos utilizados nos fornos
- Produtos utilizados nos veículos e máquinas
- Produtos utilizados nos laboratórios
- Produtos utilizados na fábrica e escritórios
- Produtos consumidos no escritório

A utilização específica e sua identificação no processo industrial de cada material e serviços não é competência do expert em contabilidade. Extrapola os parâmetros do objeto da perícia, eminentemente contábil, partindo para o campo da engenharia metalúrgica.

QUESITOS DA AUTORA - Fls. 110/111

1 - A relação de produtos - Relação I - corresponde a produtos efetivamente utilizados nos fornos das empresas siderúrgicas, para a produção de ferro-gusa ?

Resposta : A expressão efetivamente utilizados necessita de habilitação em engenharia metalúrgica para sua correta identificação sob a ótica da agregação física.

A exposição apresentada em Metodologia Aplicada apresenta a identificação que os produtos relacionados no item 01 da inicial - fls. 03 à 07 são utilizados para a satisfação da necessidade patrimonial inicial que é o ferro-gusa. Gentileza se reportar à mesma.

2 - Estes produtos entram nas empresas, mediante notas fiscais, ou outros documentos, com a discriminação do montante do ICMS cobrado na operação de que resultou a sua entrada ?

Resposta : Sim. Conforme documentos manuseados nas visitas realizadas e apresentados exemplificadamente na caixa arquivo que se encontra na secretaria.

Os documentos são notas fiscais de materiais .

Possuem discriminação do montante do ICMS cobrado referente à operação que resultou a sua entrada na azienda.

3 - O R. tem vacilado quanto à orientação sobre o crédito do ICMS pertinente a estes produtos, ora admitindo-o na sua totalidade, ora admitindo-o parcialmente, ora proibindo o dito crédito ? Mencionar por amostragem a situação de alguns destes produtos.

Resposta : Identificou-se um número muito pequeno de consultas elaboradas pelas indústrias siderúrgicas. O quadro elaborado sob o título de “Materiais utilizados nos fornos” detalhou as consultas de empresas com similaridade de uso dos materiais questionados nas consultas. Pode-se observar que se encontram haschurados 5 grupos de consultas, sendo as respostas ora afirmativa, ora negativa.

Queira por gentileza se reportar ao quadro referendado para visualização da amostragem requerida.

4 - A Relação II, de produtos utilizados nos veículos e máquinas, a Relação III, de produtos utilizados nos laboratórios e a Relação V - de produtos consumidos nos escritórios correspondem a produtos efetivamente utilizados pelas empresas representadas pelo A. ?

Resposta : A expressão efetivamente utilizados necessita de habilitação em engenharia metalúrgica para sua correta identificação sob a ótica da agregação física.

A exposição apresentada em Metodologia Aplicada apresenta a identificação que os produtos relacionados no item 01 da inicial - fls. 07 são utilizados para a satisfação da gênese da necessidade patrimonial que é o ferro-gusa. Gentileza se reportar à mesma.

5 - Estes produtos, Relação I, II, III e V, são de uso normal na atividade das ditas empresas, indispensáveis, necessários, convenientes ou úteis ao exercício da atividade quer produtiva, quer de transporte próprio, quer na comercialização dos produtos das referidas empresas ou em seus serviços administrativos ?

Resposta : O argüido utiliza expressões vinculadas com os ditames legais infraconstitucionais.

A utilização destas expressões pode provocar conclusões do trabalho apresentado em Metodologia Aplicada mesclando as normas legais. Conforme exposto na mesma, a perícia isentou as relações exógenas das relações lógicas do ambiente aziendal para poder apresentar ao MM. Juiz o aspecto contábil sob sua ótica pura, sem vinculações e comprometimento com nenhum raciocínio jurídico-legal, uma vez que as expressões do quesito provocam uma interpretação das leis..

Sob este aspecto, torna prejudicado o argüido sob o entendimento puramente contábil e pede-se reportar à Metodologia Aplicada para maior fundamentação. A aplicação das leis provoca alterações nos procedimentos de interpretação contábil devido aquelas serem hierarquicamente

superioras aos princípios contábeis que norteiam a contabilidade pura. Prova desta adaptação contábil está no fato de existirem nas empresas visitadas o setores de contabilidade fiscal - para atendimento das disposições legais - e a contabilidade comercial e gerencial.

6 - Tais produtos (Relação II, III, V) entram na empresas acobertados por documentos que consignam o ICMS pertinentes às operações de que resultou a sua entrada ?

Resposta : Sim. Conforme documentos manuseados nas visitas realizadas e apresentados exemplificadamente na caixa arquivo que se encontra na secretaria.

Os documentos são notas fiscais de materiais .

Possuem discriminação do montante do ICMS cobrado referente à operação que resultou a sua entrada na azienda.

7 - Também quanto a estes produtos tem o R. se mostrado vacilante quanto ao direito das empresas de creditarem pelo montante dos referidos ICMS ? Exemplificar sob a forma de amostragem.

Resposta : As informações mais detalhadas podem ser visualizadas nos quadros em Anexo D, sob os títulos de “Materiais utilizados nos veículos e máquinas”, “ Combustível utilizado em equipamentos, veículos e máquinas” e “Materiais utilizados nos laboratórios”. Para os produtos consumidos nos escritórios não se obteve nenhuma consulta quanto ao direito de crédito.

Para os quadros intitulados “Materiais utilizados nos veículos e máquinas” identificou-se pelas respostas da Diretoria de Legislação Tributária de M.G. a sua aplicação nos meios patrimoniais. Não se vinculou sua agregação consoante termos legais. Por esta razão, inúmeros materiais estão registrados e possuem dupla resposta. No entanto, somente os haschureados, em um total de 10 materiais, apresentam, por similaridade do objetivo social da consulente, respostas ora negativas, ora positivas. Pede-se reportar as mesmas para o exemplo requerido.

8 - A Relação IV de serviços utilizados na fábrica e escritório - refere-se a serviços efetivamente prestados às ditas empresas ?

Resposta : Sim, no que concerne a identificação do benefício do serviço de energia elétrica e telecomunicações consoante a nota fiscal de serviço.

9 - Estes serviços são de uso normal na atividade das empresas, podendo serem reputados como indispensáveis, necessários, convenientes ou úteis ao desempenho da atividade das empresas referidas ?

Resposta : O argüido utiliza expressões vinculadas com os ditames legais infraconstitucionais.

A utilização destas expressões pode provocar conclusões do trabalho apresentado em Metodologia Aplicada mesclando as normas legais. Conforme exposto na mesma, a perícia isentou as relações exógenas das relações lógicas do ambiente aziendal para poder apresentar ao MM. Juiz o aspecto contábil sob sua ótica pura, sem vinculações e comprometimento com nenhum raciocínio jurídico-legal, uma vez que as expressões do quesito provocam uma interpretação das leis.

Sob este aspecto, torna prejudicado o argüido sob o entendimento puramente contábil e pede-se reportar à Metodologia Aplicada para maior fundamentação. A aplicação das leis provoca alterações nos procedimentos de interpretação contábil devido aquelas serem hierarquicamente superiores aos princípios contábeis que norteiam a contabilidade pura. Prova desta adaptação contábil está no fato de existirem nas empresas visitadas o setores de contabilidade fiscal - para atendimento das disposições legais - e a contabilidade comercial e gerencial.

10 - O R. tem se oposto, parcial ou totalmente, ao creditamento do ICMS - Relação IV pelas empresas, estipulando percentual de admissão do crédito das notas fiscais representativas dos ditos serviços ?

Resposta : Sim. Queira por gentileza observar o quadro em Anexo D sob o título de “Serviços utilizados na fábrica e escritórios” e verificar que o Estado somente tem permitido o crédito de energia elétrica e água canalizada quando consumida na área de produção. Para os serviços de telecomunicações - telefone e telex - amplia a base, permitindo que as áreas de comercialização sejam incluídas na base de cálculo.

Em todas as respostas do Estado, o assessor tributário solicita que a consulente apresente na repartição fazendária de sua jurisdição, trabalho técnico detalhando o percentual aplicável consoante as explicações emanadas das respostas dos mesmos.

11 - O critério do Estado para negar ou reduzir o creditamento do ICMS - decorre de alguma distinção quanto aos produtos e serviços entrados, diferentes do simples fato de se tratar “do montante cobrado nas (operações) anteriores pelo mesmo ou outro Estado ? Qual a distinção feita pelo Estado” ?

Resposta : Sim.

A distinção assume procedimentos legais. O Estado promove a elaboração de disposições legais infraconstitucionais para distinguir a possibilidade ou não do creditamento do ICMS. Desta feita, a postulação da autora deve se submeter a estes ditames caso o julgamento do mérito seja favorável ao réu. Na situação adversa, sujeitar-se-á a aplicação tão somente da carta magna, sem as distinções a seguir apresentadas.

Consoante disposição constitucional de 1988 o Estado (no sentido genérico) editaria leis necessárias à aplicação do sistema tributário - art. 34 § 3º ADCT da constituição de 1988. Se permitiu que a legislação anterior ficasse mantida, desde que não incompatível com a legislação elaborada para o fim específico da aplicação constitucional - § 5º do mesmo artigo. Os Estados e o Distrito Federal no tocante ao ICMS (art. 155, I, b) firmaram convênio para regular provisoriamente a matéria (§ 8º do artigo).

O Convênio celebrado para fixação de normas do ICMS foi o ICM 66/88. Neste convênio - Anexo E - estabeleceu distinção nos artigos 28 e seguintes.

O Estado de Minas Gerais promulgou a lei 9.758/89 e seguintes, alterando a lei 6.763/75 disciplinando o conveniado - Anexo F -, conforme artigos 28 à 32.

Visando melhor regulamentação, promulgou os Decretos 29.273 e 29.253 de março de 1989, adaptando o decreto 24.224 de 1984, bem como muitos outros posteriormente, para disciplinar o estabelecimento no âmbito da esfera administrativa. Em Anexo G cópia do RICMS/91 seção II - do pagamento do Imposto - atualizado até 01/06/95 mediante Decreto 36.883 de 19/05/95.

As distinções emanadas destes diplomas seguem a Instrução Normativa da SLT n.º 01/86 que distingue explicitamente a condição de conceder ou não o aproveitamento do crédito de ICMS. Em Anexo H tem-se a íntegra da Instrução Normativa 01/86.

12 - O fato de não creditar o ICMS de alguns produtos ou serviços, ou creditá-lo parcialmente, implica contabilmente : a) na acumulação do ICMS, pagando a empresa ICMS sobre o próprio ICMS, já recolhido ?

b) na exclusão da compensação determinada pela lei sobre o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores ?

Resposta : a) Sim. Conforme demonstrado no terceiro tópico de Metodologia Aplicada, a empresa ao apropriar ao resultado o valor total das notas fiscais de materiais e serviços que não aproveita o ICMS, produz a acumulação do ICMS pela inclusão do mesmo como componente de seu custo final.

b) Sim. Não materializada a compensação de todos os créditos das entradas de serviços e materiais, os valores de ICMS não são registrados em conta específica para sua apuração do saldo a receber ou a crédito para o período seguinte. No entanto ressalva-se a condição das normas citadas no quesito anterior promover determinadas distinções que estão sendo objeto de questionamento judicial e que este expert na área de Ciências Contábeis não tem competência para interpretar e analisar.

QUESITO COMPLEMENTAR DO AUTOR

As compras e os pagamentos dos produtos e serviços constantes das relações I a V, são obrigatoriamente escriturados como fatos contábeis, isto é, como “operações de comércio” ou dispêndios, por força do Código Comercial, art. 12, ou de outra norma contábil?

Resposta: Sim. O disposto no artigo 12 do Código Comercial datado de 1850 devidamente adaptado para a realidade atual, é cumprido pelas empresas visitadas consoante diligências efetuadas, estando seus diários revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas que disciplinam as normas contábeis. O material colhido por amostragem e anexado em caixa arquivo na secretaria serve como prova destas alegações. O texto do artigo citado tem o mesmo entendimento do princípio da entidade estabelecido através da Resolução n.º 750 de 1993, abaixo transcrito:

“ Art.4º - O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objetivo da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos Patrimônios existentes, independentemente de pertencer a um pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.”

Belo Horizonte, 30 de novembro de 1995.

MARCO ANTÔNIO AMARAL PIRES

PERITO JUDICIAL * CONTADOR * C.R.C./MG 41.632/0-7

Rua dos Timbiras 3.109 conj. 304 * Tel./Fax 031-295-2178

Barro Preto * Belo Horizonte * CEP 30.140-062