



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO UNIVERSIDADE FEEVALE
MESTRADO PROFISSIONAL EM INDÚSTRIA CRIATIVA

MAURO EVANDRO DE SOUZA NEGRUNI

**VALORAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS NA INDÚSTRIA CRIATIVA A PARTIR
DE CRITÉRIOS CONTÁBEIS BRASILEIROS:
APLICAÇÃO NO CONTEXTO DE PINTURAS CONSIDERADAS OBRAS DE ARTE**

Novo Hamburgo/RS

2020

MAURO EVANDRO DE SOUZA NEGRUNI

**VALORAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS NA INDÚSTRIA CRIATIVA A PARTIR
DE CRITÉRIOS CONTÁBEIS BRASILEIROS:
APLICAÇÃO NO CONTEXTO DE PINTURAS CONSIDERADAS OBRAS DE ARTE**

Dissertação apresentada como requisito final para a
obtenção do título de Mestre em Indústria Criativa,
pela Universidade Feevale.

Orientadora: Profa. Dra. Mary Sandra Guerra Ashton

Novo Hamburgo
2020

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)

Negruni, Mauro Evandro de Souza.

Valoração de ativos intangíveis na indústria criativa a partir de critérios contábeis Brasileiros : aplicação no contexto de pinturas consideradas obras de arte / mauro Evandro de Souza Negruni. – 2020.

126 f. : il. color. ; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Indústria Criativa) – Universidade Feevale, Novo Hamburgo-RS, 2020.

Inclui bibliografia e apêndice.

“Orientadora: Prof.^a Dr.^a Mary Sandra Guerra Ashton”.

1. Indústria criativa. 2. Ativos. 3. Contabilidade. 4. Arte. I. Título.

CDU 336

Bibliotecária responsável: Tatiane de Oliveira Bourscheidt – CRB 10/2012

Dedico este trabalho à memória da minha mãe, Beth, por me ensinar a persistir na busca de ascensão social, por meio da formação acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por me conceder a benção da saúde para viver uma vida boa, me permitindo fruir deste momento de aprendizado.

Agradeço à minha filha, tão desejada, Antônia, pelo seu amor e a sua paciência em esperar por mim.

Agradeço ao meu querido filho Guilherme, pelo seu apoio e amor incondicional neste processo.

Agradeço à Profa. Dra. Rosângela Florczak de Oliveira, companheira incansável no estímulo e paciência. Seu amor durante toda esta trajetória foi imprescindível.

Agradeço à Anna, por seu estímulo e apoio que foram decisivos neste percurso.

Agradeço aos meus irmãos, César, Rogério e Marco, parceiros neste plano e neste tempo. Partilhar a vida com vocês é singular.

Agradeço à Profa. Dra. Mary Sandra Guerra Ashton, pela paciência, dedicação e afeto nas longas horas de orientação e por ter aceitado este desafio comigo.

Agradeço aos colegas de trabalho, pelas horas em que abriram mão da minha presença, em favor da minha realização pessoal.

Agradeço aos participantes das entrevistas, artistas e gestores de galerias, bem como aos presidentes dos Conselhos Regionais de Contabilidade pela colaboração inestimável, sem a qual não seria possível realizar esta pesquisa.

Agradeço ao corpo docente da Feevale, que esteve sempre disponível e acreditando no sucesso e bem-estar dos seus alunos mestrando.

Agradeço, por fim, à minha família. Uma família boa que sempre apoiou a formação acadêmica.

*“O astrônomo poderá falar-vos de sua compreensão do espaço, mas não vos
poderá dar a sua compreensão.”*

Gibran Khalil Gibran

RESUMO

O objetivo geral desta pesquisa é analisar como os critérios contábeis brasileiros de valoração dos ativos intangíveis são aplicáveis às obras de arte, em especial às pinturas, no âmbito da Indústria Criativa. O que motivou a realização deste estudo foi a possibilidade de propor uma aproximação entre os critérios do mercado das obras de artes (pinturas) dos regramentos contábeis. Assim, a questão de pesquisa visou avaliar se a subjetividade presente nos critérios do mercado das artes poderia ser incluída nos regramentos contábeis, gerando robustez à valoração aos ativos intangíveis da Indústria Criativa. Atualmente, a Ciência Contábil exige a valoração inicial pelo custo de aquisição/produção, permitindo uma reavaliação posterior pelos valores de mercado. A partir de autores, como Gombrich (2013), Bourdieu (2018), Bachelard (2007), Maffesoli (2009) e Fischer (2015), pelo viés da arte e das relações sociais, e em correlação aos autores da Ciência Contábil, como Catty (2013), Hubbard (2015) e Edvinsson e Malone (1998), permitiu-se criar roteiros de entrevistas semiestruturados para aplicar a uma amostra de pintores e gestores de galerias de arte sediados no estado do Rio Grande do Sul. Com base nos dados coletados, foi possível analisar as categorias estabelecidas *a priori* e relacionar com o referencial teórico. Para isso, a fonte de pesquisa em busca do estado da arte sobre a temática deste trabalho teve as bases de dados SciELO (2019) e Scopus (2019). A opção foi por uma pesquisa de natureza básica ou pura, exploratória, de abordagem qualitativa que utilizou como apoio a análise documental, as entrevistas em profundidade e a pesquisa *survey*. Assim, a análise fez uma triangulação entre os documentos (regramentos contábeis e autores), autores sobre a subjetividade da arte e os resultados das pesquisas de campo (entrevistas em profundidade e *survey*). Logo, o resultado foi a evidenciação de distância entre critérios de valoração pelos pintores e gestores de galerias dos critérios contábeis, concluindo que pinturas são peças únicas que geram uma relação específica entre o pintor e o admirador, no seu instante de criação pela técnica aplicada, pela estética, pela relação de troca simbólica e pelo jogo social. Desse modo, o valor de mercado proposto na Ciência Contábil é um parâmetro tênue, como conclui esta pesquisa, que propõe a inclusão da subjetividade (relação social com o objeto) como critério contábil na obtenção do valor justo.

Palavras-chave: Ativo imobilizado. Ativo intangível. Bens da indústria criativa. Valoração contábil da arte.

ABSTRACT

The general purpose of this research is reviewing how the Brazilian accounting criteria for valuation of intangible assets is applicable to works of art, especially paintings, in the scope of Creative Industry. The motivation to perform such study was the possibility of proposing a convergence between market criteria for works of art (paintings) and accounting standards. Thus, the question in this study aimed at assessing whether the subjectivity inherent to market criteria for art could be included in the accounting standards, providing solidity to valuation of intangible assets of the Creative Industry. Today, Accounting Science demands initial valuation as per acquisition/production cost, allowing a subsequent revaluation by market value. Based on writers such as Gombrich (2013), Bourdieu (2018), Bachelard (2007), Maffesoli (2009) and Fischer (2015), from a perspective of arts and social relations, and in correlation with Accounting Science writers such as Catty (2013), Hubbard (2015) and Edvinsson & Malone (1998), it became possible to create scripts for semi-structured interviews to be applied to a sample of painters and managers of art galleries in the State of Rio Grande do Sul. Based on the collected data, it was possible to review the categories established a priori and relate them to theoretical reference. In order to do so, the source in pursuing the state of the art on the subject of this study included SciELO (2019) and Scopus (2019) databases. The option was for a basic or pure nature exploratory study, with a qualitative approach, which was supported by document analysis, in depth interviews and survey. Therefore, the review performed a triangulation between documents (accounting standards and writers), writers on the subjectivity of art and the findings of field research (in depth interviews and survey). The finding was the evidence of a distance between valuation criteria according to painters and gallery managers, and accounting standards, which led to the conclusion that paintings are unique pieces that generate a specific relation between painter and admirer, from the moment of its creation by technique, by aesthetics, by the symbolic exchange relation and by the social aspect. Thus, the market value proposed by Accounting Science is a weak parameter, as concluded in this study, which proposes the inclusion of subjectivity (social relation with the object) as an accounting criterion to obtain the fair value.

Keywords: Fixed assets. Intangible asset. Creative industry goods. Accounting valuation of art.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Número de Empregados e Remuneração por Segmentos Criativos	23
Figura 2 – Núcleos da Indústria Criativa	25
Figura 3 – Relação entre contadores, avaliadores, auditores e a entidade	40
Figura 4 – Pintura de Cimabue do século XII descoberta por acaso	42
Figura 5 – Diagrama de Análise de Conteúdo	69

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Cargo	78
Gráfico 2 – Atividade profissional	79
Gráfico 3 – Experiência profissional	79
Gráfico 4 – Avaliação de bens únicos	80
Gráfico 5 – Participação em avaliação/reavaliação de intangíveis	81
Gráfico 6 – Solicitação de reavaliação de intangíveis	81
Gráfico 7 – Resultado de reavaliação	82
Gráfico 8 – Importância de valoração de intangíveis	83
Gráfico 9 – Nível de conhecimento dos CPCs 04/12 e 46/12	83
Gráfico 10 – Conhecimento dos critérios de valoração de pinturas	84

LISTA DE QUADROS E TABELA

Tabela 1 – Pesquisa sobre o tema em bases científicas	16
Quadro 1 – Perfil dos pintores entrevistados	64
Quadro 2 – Perfil dos gestores de galerias de artes entrevistados	74
Quadro 3 – Perfil dos presidentes de CRCs	78
Quadro 4 – Correlações entre critérios e referencial teórico	100

LISTA DE ABREVIATURAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CRCs – Conselhos Regionais de Contabilidade

FASB – Financial Accounting Standards Board

IAS – International Accounting Standard – Normas Internacionais de Contabilidade

IASB – International Accounting Standards Board

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores

IFRS – International Financial Reporting Standard – Normas Internacionais de Relatório Financeiro

INPI – Instituto Nacional de Propriedade Intelectual

FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro

MEI – Microempreendedor Individual

NBC – Norma Brasileira de Contabilidade

PIB – Produto Interno Bruto

RAIS – Relação Anual de Informações Sociais

UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul

UNESCO – Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura

US GAAP - Generally Accepted Accounting Principles in the United States – Princípios Contábeis Geralmente Aceitos pelas Entidades Norte-Americanas

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	O VALOR DA CRIAÇÃO E A VALORAÇÃO DE INTANGÍVEIS	20
2.1	A INDÚSTRIA CRIATIVA E O VALOR DA CRIAÇÃO	20
2.2	A ARTE, AS OBRAS DE ARTE E A PINTURA	28
2.3	O CAPITAL INTELECTUAL NA SOCIEDADE DO CONHECIMENTO	33
2.4	VALORAÇÃO	35
3	PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICADOS AOS ATIVOS, AOS INTANGÍVEIS E A SUA VALORAÇÃO	44
3.1	PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E PRONUNCIAMENTOS	44
3.2	ATIVOS – IMOBILIZADOS E INTANGÍVEIS	46
3.3	A VALORAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS	51
4	METODOLOGIA	61
4.1	MÉTODOS E PROCEDIMENTOS	62
4.2	TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS	66
5	PESQUISA DE CAMPO	70
5.1	RESULTADOS DAS ENTREVISTAS COM PINTORES	70
5.2	RESULTADOS DAS ENTREVISTAS COM GESTORES DE GALERIAS	73
5.3	RESULTADOS DA <i>SURVEY</i> COM OS PRESIDENTES DE CRCS	77
6	ANÁLISE	87
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS	106
	REFERÊNCIAS	108
	APÊNDICES	118

1 INTRODUÇÃO

As raízes do conceito de Indústria Criativa ou economia criativa, segundo Reis (2012), nascem do discurso do primeiro ministro da Austrália Paul Keating, em 1994, quando cunhou a expressão *Creative Nation*. Naquele momento, foi uma resposta à preocupação com a globalização econômica e o anúncio na busca de convergência aos bens culturais, econômicos e sociais. Trazia, ainda, o aspecto da sustentabilidade como uma preocupação, com o intuito de gerar proteção aos impactos negativos da globalização aos empreendimentos locais (REIS, 2012).

Desse modo, tornou-se imperativo olhar para a ascensão de uma classe de profissionais dedicados à criação pelos seus reflexos econômicos (FLORIDA, 2011). A Indústria Criativa, segundo Florida (2011), é formada por indivíduos de várias ciências, como engenharias, arquitetura e *design*, educação, música, artes plásticas e entretenimento, cuja função é a criação inovadora baseada em novas tecnologias e ideias, produzindo novos conteúdos criativos com potencial econômico. Também de acordo com o autor, esses indivíduos não trabalham com um plano definido, mas com a possibilidade de criar, visto que a classe criativa tem na autonomia e na flexibilidade os pilares da sua atuação.

A Indústria Criativa provoca, no seu nascedouro, a inovação (FIRJAN, 2019), de modo que é intrínseca a diferenciação a este segmento. Anteriormente classificada como um nicho, a indústria criativa tornou-se uma parte essencial da cadeia de produção na atualidade, insumo valioso quanto os recursos financeiros, trabalho e matérias-primas para uma diversidade de setores. Por ter sua base no capital intelectual, também contribuiu com outras visões, ampliando as possibilidades de avaliação de desempenho de empreendimentos em geral. Desse modo, os ativos intangíveis de todas as categorias passaram a ser vistos como potenciais impulsionadores da nova economia (ZANINI; MIGUELES, 2017), e então a intangibilidade não é nova, como fator de impulso econômico.

Os ativos intangíveis têm uma expressiva representatividade na economia nacional, sendo que, no Brasil, informações de 2009, da base de dados da RAIS (Relação Anual de Informações Sociais), apontam mais de 753 mil empregos nos setores criativos, ocupando a nona posição em nível de demanda da mão de obra.

As atividades abrangidas pela Indústria Criativa incluem a arte. Nesse sentido, Gombrich (2013) afirma que a arte é algo que não existe, ou pelo menos aquilo que chamamos de arte, de modo que existiriam somente os artistas. Ainda que haja instrumentos suficientes para aplicar cores em telas, pouco se diferenciam de tapumes com adornos coloridos por

artistas. Segundo o autor, desde que se mantenha o discernimento de que essas atividades podem ter significados bastante distintos no tempo e lugar, poderemos chamar de arte, sendo a arte que existe.

Tangenciando esta linha de pensamento, Benjamin (2013) propõe que a era da reprodutibilidade nos jogou abruptamente na garantia do testemunho histórico, pois a materialidade das obras e seu desgaste pelo tempo são fatores relativizados, com a possibilidade de ser reproduzida inúmeras vezes. Observa-se que Benjamin (2013), Bourdieu (2015) e Bachelard (2007) distinguem a produção com o seu valor histórico e cultural, como bens únicos e inestimáveis (GOMBRICH, 2013).

As pinturas, como obras de arte, são capazes de sobreviver às condições históricas e burlam o esquecimento, além de objetos complexos e elaborados no curso da história, com preferências naturais que se sobrepõem pelas características formais de sua criação (BOURDIEU, 2015). Bachelard (2007) menciona o instante da criação como uma solidão metafísica completamente despojada e sentimental, de modo que esse isolamento é um tipo de violência criadora que se apossa do autor naquele instante único. A relação que este estudo faz é a valoração desse instante e da obra realizada, tratando da delicada relação estabelecida entre dois indivíduos que, ainda que nunca se conheçam, tenham admiração ao outro, por meio das obras. Assim como em outras artes, a pintura eterniza um momento.

Os objetos de arte gerados pela pintura são distintos dos demais pela forma de elaboração e pela aceitação social da estética. Assim, exigem o olhar social estético e merecem ser assim abordados e reconhecidos pela indissociável definição (BOURDIEU, 2015). Também por distintas óticas, a valoração das obras de arte recebe um olhar especial. Pela perspectiva contábil, por exemplo, esses objetos, diferentemente dos tidos como mercadorias, submetem-se ao conceito de bens intangíveis.

Aproximar diferentes óticas de valoração das pinturas consideradas obras de arte é a busca deste estudo, que relaciona os aspectos de valoração da produção artística aos conceitos contábeis utilizados para avaliar os empreendimentos. Quando um pintor conclui uma obra e a comercializa estabelece uma operação de transferência de ativos, de modo que os pintores tornam-se agentes econômicos, produzindo bens para comercialização, portanto submetendo-se aos conceitos contábeis e do valor justo. Esta pesquisa relaciona a lógica de uma indústria convencional, seriada (BENJAMIN, 2013) de produção de bens, e a cadeia de bens únicos da Indústria Criativa, como a produção cultural – as pinturas.

O capital intelectual, matéria-prima da Indústria Criativa, permite de alguma forma sua mensuração quando inserido na indústria seriada, ou seja, na produção massiva, gerando

produtos e serviços idênticos e, portanto, compráveis. Sobre isso, Edvinsson e Malone (1998) propõem pensar a partir da avaliação individual de quais são os fatores faltantes para averiguação nos balanços dos empreendimentos quanto aos intangíveis. Os autores questionam o valor de empresas e que as comparações carecem de unidades de medida estáveis pela ótica do Capital Intelectual.

Na mesma linha de pensamento de falta de comparabilidades, Almeida (2017) afirma que um dos desafios nos empreendimentos é encontrar uma forma de registrar contabilmente o valor de ativos intangíveis, pois faltam variáveis que determinem a melhor avaliação e permitam uma mensuração confiável e comparável de ativos, como marcas, patentes, obras de artes, segredos industriais e outros intangíveis.

Para as pinturas, são as pessoas, individualmente, que atribuem valor e importância, sendo que da relação de poder econômico surge a possibilidade de múltiplas valorações econômicas estritamente pessoais. Hanlin e Claywell (2013) consideram adequados os métodos de abordagem de mercado, quando há informações disponíveis para aferição dos valores tidos como justos, ou seja, comparáveis, o que também ocorre no âmbito das entidades (empresas, organizações etc.).

A produção de peças únicas geradas no ambiente da Indústria Criativa e atender a critérios de comparabilidade exigidos pelos princípios contábeis brasileiros torna-se um desafio. Segundo as normas estabelecidas na legislação contábil, por meio da Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007), há na contabilidade empresarial um lugar para assentar os ativos intangíveis. A intenção da Lei é estabelecer, por meio dos princípios da contabilidade brasileira, o valor contábil da transação e permitir a comparabilidade econômica dos empreendimentos detentores dos bens.

Uma premiação ao autor às suas produções poderia modificar o valor atribuído a um bem no registro contábil original. Para Yanase (2018), essa diferenciação entre a valoração de bens seriados e únicos não está sujeita à oferta natural do mercado baseado na oferta e demanda. Nas discussões sobre mensuração de intangíveis, há um tratamento subjetivo que Hubbard (2015) considera um mito e que os dilemas de uma mensuração podem ser solucionados.

Nas demonstrações contábeis, espera-se que o valor da transação utilize o Valor Justo – preço recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo em transação não forçada entre participantes (DANTAS, 2016) –, que seria estabelecido pelo mercado pela receita potencial futura que o intangível geraria (YANASE, 2018). Porém, Hubbard (2015) discorre sobre a difícil tarefa de avaliar os ativos intangíveis pelas características próprias que dificultam a mensuração de valor. Vasconcelos, Forte e Basso (2019, p. 2) tratam dessa

dificuldade: mesmo que haja norma internacional especificada, há uma lacuna de aplicação e suporte aos empreendimentos da economia criativa que estão atrelados ao “conservadorismo da Ciência Contábil.”

Neste contexto, a presente investigação versa sobre a temática focada nas pinturas como sendo um segmento da Indústria Criativa e os critérios de valoração das obras de arte. Assim, a realização desta pesquisa se justifica, pois buscou promover a reflexão com um olhar interdisciplinar de diferentes áreas do conhecimento: o econômico-contábil e a Indústria Criativa. Dessa maneira, trata-se de uma provocação que a Indústria Criativa gera pelo seu ambiente inovador às outras ciências.

Do ponto de vista acadêmico, a justificativa deste trabalho está no levantamento bibliométrico realizado, em que se observou uma lacuna na quantidade de publicações até então, na busca por termos e expressões de referência. Assim, foi verificada a quantidade de publicações mencionando os termos contábeis associados à Indústria Criativa, conforme apresentado na Tabela 1. O procedimento de busca consistiu na pesquisa em duas bases de dados científicas, acessadas em meio eletrônico, na biblioteca da Universidade Feevale, a saber: SciELO e Scopus, sendo que a busca pelas publicações se deu por meio da quantidade de citações dos termos-chave impostos. Para isso, foi baseado no proposto por Pritchard (1969), que definiu a bibliometria como um conjunto de procedimentos e métodos quantitativos para gerir as bibliotecas e seus acervos envolvidos no tratamento de informações relacionadas à produção científica já publicada. Os termos pesquisados representam a relação entre a Indústria Criativa e os ativos criados como bens intangíveis, como o caso de ativo intangível ou ainda de bens da Indústria Criativa, e seus correspondentes traduzidos para o inglês. A técnica foi inserir os termos listados na Tabela 1 e capturar a quantidade de menções aos termos.

Tabela 1 – Pesquisa sobre o tema em bases científicas

TERMOS	SciELO	Scopus
<i>Fixed asset</i>	21	4.881
Ativo imobilizado	04	0
<i>Intangible asset</i>	38	3.676
Ativo intangível	13	1
Goods of creative industry	06	232
Bens da Industria Criativa	04	0
TOTAL	86	8.790

Fonte: SciELO (2019); SCOPUS (2019).

Como demonstrado na Tabela 1, o termo ativo – *asset*, na língua inglesa – apresenta uma quantidade relevante em artigos e pesquisas, porém quando pesquisados como criação de bens da Indústria Criativa, o resultado foi menor. Por amostragem usando os filtros de pesquisa das duas bases de dados, na busca por publicações sobre o tema desta dissertação, em português e em inglês, foi observado que apenas um trabalho possui relação direta com esta pesquisa. Os demais, em que se identificaram mais de 14 artigos que tangenciam a temática em estudo, contudo, não relacionam a produção da Indústria Criativa com a terminologia contábil, conforme proposto neste estudo. Por outro lado, essas publicações focam predominantemente na economia criativa, buscando a relação econômica e seu crescimento como segmento.

Vasconcelos, Forte e Basso (2019) publicaram, na Revista de Administração Mackenzie (RAM), um artigo próximo ao objetivo desta pesquisa, todavia o alvo foram as empresas Inglesas, Portuguesas e Alemãs, salientando a difícil tarefa de valoração de intangíveis no âmbito da Indústria Criativa.

Esta pesquisa se justifica também pelo seu aspecto social, pois explora as relações entre atores da cadeia da criatividade e sua relação econômica, analisando a participação dos atores na renda produzida e a exploração de oportunidades econômicas, assim como a própria ascensão dos profissionais criativos e a sua força econômica. A esse olhar social, pode-se associar a teoria dos três Ts de Florida (2011), que apregoa a geografia econômica da criatividade, a saber: Tecnologia, Talento e Tolerância, que devem reunir-se num único ambiente, porque todas são necessárias para o desenvolvimento econômico dos criativos. O crescimento social, segundo essa teoria, é o produto da coesão social, da confiança e do poder do entrosamento da comunidade (FLORIDA, 2011).

Além disso, esta pesquisa justifica-se por ser contribuição na aproximação de duas ciências que podem partilhar conhecimentos. A valoração proferida na ciência contábil é o valor do empreendimento obtido da relação do resultado entre os bens do ativo, descontado das obrigações do passivo. Se a relação for positiva aos investidores, gerará atratividade econômica que pode ser fomentadora para criação de novos empreendimentos.

As questões contábeis da Indústria Criativa relacionam-se com uma força econômica que cresce e demanda mecanismos de controle e padrões de valoração. Um ponto de avaliação numa aquisição de empreendimento é o valor real do negócio e seu potencial para geração de receitas (DANTAS, 2016). Justifica-se também pela proposição reguladora da contabilidade brasileira como forma de oferecer dados confiáveis sobre um empreendimento, a partir das regulações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

A compreensão da relação entre critérios contábeis brasileiros para demonstrar o valor econômico da arte, a forma que os valores são atribuídos pelos artistas e o valor justo utilizado na ciência contábil resultou na problematização deste tema e a iniciativa de propor uma discussão sobre seus efeitos atuais e futuros. Vale salientar ainda que há o interesse pessoal do autor na temática proposta para esta pesquisa no processo de contabilização dos ativos intangíveis, dada a sua atuação como docente e profissional no mercado de sistemas de informação para tributação, auditoria e contabilidade.

Também, ressalta-se que esta pesquisa poderá ser útil como fonte de informações e subsídios para outros pesquisadores e profissionais sobre a temática da relação econômica entre os criativos e o mercado. A partir dessa inquietação, formulou-se o seguinte problema de pesquisa: Quais os efeitos da aplicação dos critérios contábeis brasileiros sobre a valoração de ativos intangíveis em obras de arte como a pintura, no âmbito da Indústria Criativa?

Assim, o objetivo geral é analisar como os critérios contábeis brasileiros de valoração dos ativos intangíveis são aplicáveis às obras de arte, em especial à pintura, no âmbito da Indústria Criativa. Já os objetivos específicos são: (1) identificar os critérios atuais de valoração dos ativos intangíveis das obras de arte junto a artistas e comercializadores; (2) estabelecer correlações entre os critérios contábeis brasileiros e os utilizados por artistas e comercializadores na valoração das obras de arte, em especial pinturas; e (3) propor novas dimensões para valoração de bens intangíveis, como obras de arte.

O percurso metodológico utilizado para o desenvolvimento deste estudo teve início com uma pesquisa de cunho exploratório, básica ou pura, priorizando a abordagem qualitativa com apoio de quantitativa, a partir do que recomendam autores como Prodanov e Freitas (2013), Gil (2008), Zanella (2009), Bardin (2011), entre outros. Além disso, a pesquisa de campo considerou quatro procedimentos metodológicos no mercado de pinturas – como obras de artes – no estado do Rio Grande do Sul:

- (1) revisão da literatura disponível para geração do referencial teórico;
- (2) análise documental de instrumentos atuais que evidenciam os critérios contábeis e legais utilizados. Dentre eles, a análise do Pronunciamento – CPC 04 (CPC, 2012) –, que define tratamento contábil dos ativos intangíveis, da Lei 11.638/07 (BRASIL, 2007), que estabelece no Brasil os conceitos internacionais de contabilidade e do CPC 46 (CPC, 2012), que dita as condições de reconhecimento dos ativos em geral quanto ao valor justo;
- (3) pesquisa de campo, por meio da realização de entrevistas, com roteiros semiestruturados, aplicada aos artistas (pintores) e aos comercializadores de pinturas em galerias de arte;

(4) levantamento quantitativo, por meio de pesquisa *survey*, realizado junto aos presidentes dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs).

Para organização e apresentação, este trabalho foi estruturado em capítulos. Inicialmente, foram apresentados os capítulos teóricos, em que se buscaram compreender os termos-chave utilizados neste estudo, além de priorizar a contextualização e o diálogo, a partir de autores especialistas desta área, sendo o Capítulo 2 e o Capítulo 3 respectivamente. No Capítulo 4, foi apresentado o percurso metodológico seguido na execução desta pesquisa. A seguir, as pesquisas de campo e seus resultados estão apresentados no Capítulo 5. Então, a análise dos dados coletados nas pesquisas de campo foi descrita no Capítulo 6. Por fim, foram feitas as considerações finais no Capítulo 7. Esses capítulos, quando necessário, foram divididos em subcapítulos, de forma que seus itens tratem de questões específicas do tema geral.

2 O VALOR DA CRIAÇÃO E A VALORAÇÃO DE INTANGÍVEIS

Este capítulo apresenta o referencial teórico deste estudo, no que se refere aos termos-chave, e aborda a contextualização de conhecimentos relacionados com a arte e, especificamente, as pinturas, a partir de autores especialistas na temática. Para isso, buscou-se o entendimento de termos e expressões utilizados no desenvolvimento deste estudo, especificamente em relação à Indústria Criativa, pinturas e arte, valoração da criação e capital intelectual.

2.1 A INDÚSTRIA CRIATIVA E O VALOR DA CRIAÇÃO

Fruto de uma visão atualizada sobre as possibilidades econômicas, a partir dos “saberes vinculados à cultura do próprio local” (ASTHON; NUNES, 2018, p. 31), a economia criativa valorizou, entre outros segmentos, as artes, as tecnologias, o *design*, o artesanato, a música, a gastronomia e o turismo. Logo, calcada na criatividade, deu origem às atividades econômicas inseridas no segmento da Indústria Criativa. Segundo Ashton e Nunes (2018, p. 31), o patrimônio cultural e os ativos criativos atuais da cidade devem ser os pilares para construir um plano de ação voltado para o “desenvolvimento sustentável”, o que poderá se dar em muitas direções, conforme os saberes locais da população.

Os pilares dessa atividade pós-industrial não estão mais atrelados à produção de volume, mas uma nova ordem econômica surgiu, e os fatores de diferenciação na nova economia, como a criatividade – e a não “comoditização” de produtos –, passaram a gerar resultados positivos nos balanços dos empreendimentos (ZANINI; MIGUELES, 2017, p. 5). A criatividade passou a diferenciar a produção e as formas de produzir, gerando uma nova sensação (ou desejo) nos consumidores contemporâneos (FLORIDA, 2011), que não se satisfazem por consumir apenas produtos padronizados. De acordo com o estudo desenvolvido por Zanini e Migueles (2017, p. 5), o que se tem que “por trás desse movimento coexistem três importantes processos de mudança: na economia, na tecnologia e nos valores das sociedades contemporâneas”. Assim, pode-se perceber que as discussões sobre a valorização da criatividade como ativo essencial para a economia pós-industrial foram estabelecidas na década de 1990, quando a globalização realmente tomou proporção mundial e gerou impactos sociais e geopolíticos (REIS, 2012).

Gorz (2005) levanta a questão dos saberes e dos conhecimentos como valor cultural e social, fazendo um contraponto ao mero saber, quando descreve os engenheiros – com seu conhecimento técnico-científico – como detentores do conhecimento dos meios de produção, da maquinaria e dos processos. Já a Indústria Criativa traz a lógica da cooperação, da

colaboração e da produção de baixo custo na seriação da produção, como ocorre na distribuição de programas de computador, filmes, música etc. Logo, a produção inicial parte de uma criação e poderá ser apresentada quase ilimitadamente, já que a visitação em museus não consome o próprio bem e pode fomentar a economia local de muitas formas. Como afirma Gorz (2005, p. 37), muitas comunidades estão apoiadas nos seus saberes e o exploram de forma contumaz, assim, “o conhecimento abre então a perspectiva de uma evolução da economia em direção à economia da abundância.” Para o autor, o capitalismo cognitivo gera a crise do capitalismo, porque os meios de produção tendem a ser gratuitos, colaborativos e o valor de troca de bens reduzido significativamente. Nesse sentido, a Indústria Criativa é um fomentador de conhecimento, pois sua economia está baseada na criatividade, nos saberes, na tecnologia e na inovação (e na renovação).

Florida (2011, p. 33) ressalta que, “por mais estimulante e glamorosa que possa ser, a criatividade é trabalho”, referindo-se ao esforço de ser criativo, o que pode se manifestar em diversos campos e sob inúmeras formas, como criatividade tecnológica (invenção), criatividade econômica (empreendedorismo) e criatividade artística ou cultural, dentre outras. Segundo o autor, o ser criativo é, antes de tudo, esforçado e dedicado, pois sua mente está apta a repousar curiosidade sobre diversos conhecimentos. Dessa maneira, ao reunir-se com outros criativos, essas pessoas tendem a estimular e intercambiar mutuamente por semelhantes modelos mentais.

Em vários momentos da história, centros criativos cooptaram “praticantes de diferentes formas de criatividade” (FLORIDA, 2011, p. 33), como no Renascimento, em Florença, ou nos centros tecnológicos dos Estados Unidos. Para Florida, a expressão “genialidade” é noventa por cento transpiração e dez por cento inspiração, e cita Boden quando afirma que o “*ethos* criativo se constrói com disciplina e foco, suor e sangue” (BODEN, 1990, p. s/n *apud* FLORIDA, 2011, p. 34).

Para Machado (2009), a denominação da Indústria Criativa parte de um novo princípio de que os bens e serviços culturais embutem, geralmente, o valor cultural e o econômico, simultaneamente. Dessa forma, as expressões “Indústria” ou “Economia Criativa”, de modo geral, têm o mesmo significado, estando relacionadas com autores e tradutores que preferem uma ou outra terminologia.

De acordo com Landry (2005), por ser um segmento jovem tanto na organização econômica quanto na contextualização social e cultural, pesquisar sobre a temática da Indústria Criativa é oportuno. Assim, a produção em um ambiente de economia criativa é bastante distinta daquela em grande escala, como estabelecido a partir da revolução industrial. Segundo o autor, a distinção básica entre os termos “Indústria Criativa” e “economia criativa” está

associada aos recursos da cultura e das artes. A partir dos anos 1980, o termo “criativo” passou a incluir novas tecnologias e formas de distribuição por novas mídias, e também a ser utilizado para designar a predominância da criatividade, sem distinguir como segmento industrial ou econômico. Além disso, para Pratt (2008), o termo “indústria” trazia consigo o estigma do papel mercantilista (e negativo) sobre a comercialização da cultura proposto por Adorno e Horkheimer (2002).

Emmendoerfer (2018, p. 126) afirma que a economia criativa congrega setores em que os “recursos se renovam e se multiplicam com o uso sendo, portanto, uma atividade de forte desempenho econômico, mas também de interação social, ambientalmente correta”. Esses aspectos podem justificar as iniciativas que ocorrem pelo mundo em torno da Indústria Criativa, empregando uma especialização inteligente (EMMENDOERFER, 2018, p. 126), que, segundo o autor, cria “[...] novas oportunidades de trabalho, de produtos e serviços inovadores” (Ibid., p. 127). Dessa maneira, o entusiasmo em torno da Indústria Criativa se materializa em locais como Austrália, Reino Unido, Estados Unidos, Alemanha, Itália, África do Sul, Índia e China.

Quanto ao Brasil, uma evidência da importância do segmento é a representatividade da Indústria Criativa no Produto Interno Bruto (PIB), que emprega mais de 830 mil profissionais, segundo dados da FIRJAN (2019), conforme Figura 1.

Figura 1 – Número de Empregados e Remuneração por Segmentos Criativos – 2015 e 2017

Segmento	Empregos			Salários		
	2015	2017	Var. %	2015	2017	Var. %
Total mercado de trabalho	48.060.807	46.281.590	-3,7	R\$ 2.681	R\$ 2.777	3,6
Indústria Criativa	871.010	837.206	-3,9	R\$ 6.810	R\$ 6.801	-0,1
Consumo	382.444	366.352	-4,2	R\$ 5.919	R\$ 5.841	-1,3
Publicidade & Marketing	137.767	150.794	9,5	R\$ 6.820	R\$ 6.653	-2,5
Arquitetura	113.499	94.801	-16,5	R\$ 8.465	R\$ 8.385	-0,9
Design	81.863	76.090	-7,1	R\$ 3.293	R\$ 3.276	-0,5
Moda	49.315	44.667	-9,4	R\$ 1.905	R\$ 2.074	8,9
Cultura	66.954	64.853	-3,1	R\$ 3.164	R\$ 3.237	2,3
Expressões Culturais	26.815	28.403	5,9	R\$ 2.026	R\$ 2.218	9,5
Patrimônio e Artes	16.005	14.170	-11,5	R\$ 4.796	R\$ 4.743	-1,1
Música	12.416	11.478	-7,6	R\$ 3.092	R\$ 3.210	3,8
Artes Cênicas	11.718	10.802	-7,8	R\$ 3.615	R\$ 3.968	9,8
Mídias	104.450	95.562	-8,5	R\$ 3.887	R\$ 4.069	4,7
Editorial	58.281	54.678	-6,2	R\$ 4.534	R\$ 4.690	3,4
Audiovisual	46.169	40.884	-11,4	R\$ 3.069	R\$ 3.240	5,6
Tecnologia	317.162	310.439	-2,1	R\$ 9.616	R\$ 9.518	-1,0
P&D	167.486	156.012	-6,9	R\$ 12.137	R\$ 12.188	0,4
TIC	121.280	123.415	1,8	R\$ 6.986	R\$ 7.086	1,4
Biotecnologia	28.396	31.012	9,2	R\$ 5.986	R\$ 5.765	-3,7

Fonte: FIRJAN (2019, p. 13)

Conforme apresentado na Figura 01, sobre o aspecto econômico, o valor remuneratório merece destaque, pois, segundo pesquisa da Federação da Indústria do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN, 2019), a média da remuneração dos profissionais do segmento é de R\$ 6.801,00, bem acima da média nacional de R\$ 2.777,00 mensais.

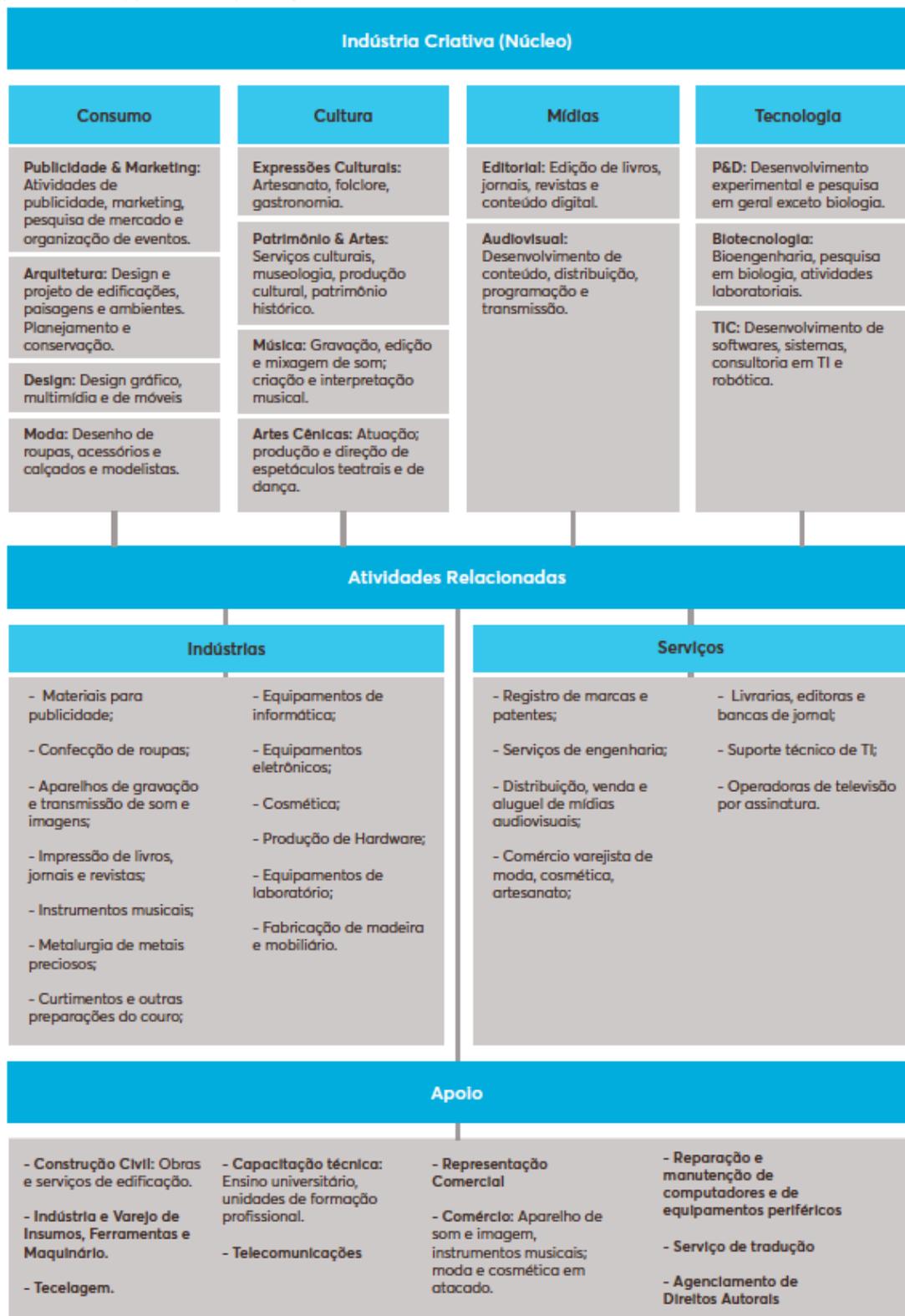
A produção criativa possui outro aspecto em que seu resultado pode ser construído em regime de colaboração. As tecnologias disponíveis para execução e acompanhamento do trabalho permitem não apenas romper barreiras geográficas, mas também distribuir e organizar tarefas e conhecimentos por demandas e habilidades. Dessa forma, a colaboração na criação pode ser distribuída, e a interação realizada entre os membros das equipes, pelas múltiplas vias remotas. Assim como nas redes sociais, é possível a criação de novos produtos em regime distribuído, podendo a recompensa ser além ou, ainda, sem o recurso financeiro. A dedicação e a produtividade podem ser o reconhecimento, a reputação ou a contribuição para um bem comum, de modo que esses fatores individuais e intangíveis tornam a remuneração financeira menos atrativa aos profissionais criativos (ANNUNZIATA; EVANS, 2012).

A linha de relação da inovação, criatividade e economia estão intrínsecos para Ashton (2018, p. 19), que afirma que “o advento da economia criativa impõe novas formas de organização nos modos de produção e de consumo, refletindo-se em todos os níveis socioeconômicos em âmbito mundial”. Logo, a inovação surge como uma alternativa local ao risco externo da globalização.

No final do século XX, a inovação passou a ter um caráter predominante na busca de competitividade, que, globalizada, foi percebida pelos agentes governamentais como risco à sustentação das economias locais sujeitas ao poderio externo. Porter (1990) previa que o melhoramento em métodos e tecnologias seria o elemento primordial na promoção das vantagens competitivas dos empreendimentos.

Viotti e Macedo (2001) seguem na linha de pensamento, propondo que inovação, a ciência e a tecnologia são suportes fundantes para o desenvolvimento e a competitividade no ambiente empresarial, nos países ou localidades. Além do mais, o estudo de John Howkins, em 2001, teve repercussão na proposição de relacionar economia e a atividade criativa, fazendo, então, a síntese de um conceito (RUIZ; HORODYSKI; CARNIATTO, 2019). Logo, é amálgama a relação entre criatividade e economia, propondo a ligação entre gerar riquezas e a atividade criativa. Ruiz, Horodyski e Carniatto (2019) citam Howkins (2001) e a UNCTAD (2010) como fonte do conceito da economia criativa e seu amplo envolvimento com 15 indústrias. No Brasil, a Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro – FIRJAN – fez a segmentação em quatro núcleos, de modo que o núcleo da cultura, segundo a distribuição da FIRJAN (2019), contém 4 divisões úteis para o enquadramento de atividades com tamanha diversidade de atuação de profissionais e de empreendimentos, em que se inserem o Patrimônio e as Artes. Nessa divisão, estão dispostos os serviços culturais, a museologia, a produção cultural e o patrimônio histórico, enquanto as artes plásticas estão dispostas na divisão de cultura, conforme Figura 2.

Figura 2 – Núcleos da Indústria Criativa



Fonte: FIRJAN (2019, p. 7)

Na Figura 2, é possível visualizar a divisão de inúmeras atividades que aparentemente não possuem relação umas com as outras, como o núcleo de tecnologia e a cultura. Porém, em

comum nestas atividades há o uso intensivo de criatividade. Também é possível verificar, no quadro de apoio, que há várias atividades relacionadas à Indústria Criativa, ou seja, a teia da cadeia produtiva é extensa e requer colaboração, criatividade e inovação de outros segmentos da economia. Portanto, essa trama é uma das representações de colaboração entre segmentos, como proposta por Reis (2012), Florida (2011), Ashton (2018) e Emmendoerfer (2018).

A criação única, a diferenciação das demais produções e a singularidade tornaram-se o alvo do profissional criativo. Reis (2012) afirma, a partir da publicação do Departamento de Cultura, Mídia e Esportes do Reino Unido, em 1998, que as indústrias que fundamentam suas atividades na habilidade, talento e criatividade individual apresentam um maior potencial para a criação de empregos e riqueza, pela geração e exploração da propriedade intelectual.

Uma iniciativa da Indústria Criativa que relaciona a criação de valor pela arte e o desenvolvimento econômico local inclui os turistas na ponta do consumo, e artesãos na outra, como produtores da arte. Os bens produzidos em regime de artesanato criam peças em espaços de produção criativa para consumidores vorazes por experiências da cultura local (HORODYSKI, 2014). Assim, o turismo é o segmento da Indústria Criativa que cria (e recria) valor para locais e espaços da cidade, a partir da criatividade da população local. Ruiz, Horodyski e Carniatto (2019, p. 148) citam Ashton (2018), ao explicitarem que:

processo de transformação da sociedade provocou mudanças nos estilos de vida da população, refletindo em novos modos de produção e de consumo de bens e serviços turísticos que têm demandando novos moldes de destinos turísticos.

Uma experiência destacada na relação entre os turistas e os locais, gerando vigor para a economia local, é oferta de *souvenirs* no projeto SouCuritiba, que tem o objetivo de levar a capital do estado do Paraná mais longe, por meio da inovação e da criatividade em *souvenirs*, ou seja, a aplicação da economia criativa para a geração de oportunidades aos negócios e produtores locais (SOUCURITIBA, 2019). O projeto teve seu momento de idealização em 2012, inserido no projeto SEBRAE 2014, que objetivava potencializar as operações para micro e pequenas empresas em virtude da realização da Copa do Mundo FIFA, um evento que potencializa o fluxo do turismo. Logo, as atividades correlatas ao turismo foram relacionadas pelo Ministério do Turismo para alavancar estas potencialidades (SEBRAE, 2014).

Os resultados do projeto, atualizados até maio de 2019, podem ser traduzidos em números disponibilizados pelo próprio projeto SouCuritiba (2019): foram 63 mil itens de *souvenir* vendidos, mais de R\$ 900 mil em vendas, 144 empreendedores e 418 horas de capacitação durante as cinco edições anuais. Os números não se resumem apenas aos processos diretos do projeto, mas há uma cadeia produtiva desde os artistas/produtores até os

comercializadores do artesanato produzido, como os produtores de embalagens, materiais utilizados na produção, transporte etc. (SEBRAE, 2014).

Segundo Ruiz, Horodyski e Carniatto (2019, p. 164), o projeto SouCuritiba incentiva, “potencializa e evidencia a criatividade, a inovação e a oportunidade de atualização a todos os participantes, levando o destino turístico Curitiba em forma de *souvenirs* a todos os que consomem seus produtos”. Desse modo, os sentimentos individuais vinculam-se às memórias dos turistas estampados em objetos que tomam novo significado único e individual (RUIZ; HORODYSKI; CARNIATTO, 2019), como se o turista levasse na sua memória, representada no objeto, o momento de contato com outra cultura pela arte, como propõe Maffesoli (2009).

É, também, oportuno trazer a experiência do projeto Rio Criativo, por uma visão de empreendimento (MELLO; ZARDO, 2014). Uma das indústrias cujo crescimento no mundo contemporâneo atingiu o patamar de terceira força econômica, atrás apenas da petrolífera e armamentista, requisita investimento em capacitação na gestão dos empreendimentos. Em um processo de valorização e capacitação, o projeto Rio Criativo – primeira incubadora governamental brasileira de empreendimentos criativos – teve na sua concepção a ligação da universidade e projetos em parcerias. A partir das forças locais, buscou alcançar melhores patamares de longevidade para os empreendimentos, de modo que “vivenciava o desenvolvimento paralelo de diversos projetos em parcerias com várias instâncias governamentais.” (Ibid., p. 5).

A aprendizagem sobre gestão levou à construção de visões coletivas de conhecimento, à aquisição de novas habilidades e à integração entre empreendedores, alcançando fronteiras para além do próprio empreendimento. Conforme Mello e Zardo (2014), “de agosto de 2012 a fevereiro de 2014, foram disponibilizados formalmente os serviços de consultoria e assessoria que integravam o escopo do Edital” (Ibid., p. 10), logo, interagir com clientes, fornecedores, institutos de pesquisas e universidades levou à capacitação da força de trabalho criando uma rede colaborativa. Notadamente, os serviços demandados em qualificação para a gestão foram significativos. Com base na distribuição da alocação das horas de capacitação realizadas pelos empreendedores, tem-se a noção da carência pelos temas de gestão, como mencionam Mello e Zardo (2014, p. 11):

Os dados consolidados dos serviços oferecidos aos empreendimentos incubados revelam que a maioria esteve ligada inicialmente a planejamento estratégico e temas jurídicos e contábeis ligados à formalização. Assim como revelam que a demanda por contatos comerciais é serviço recorrente ao longo de toda a incubação, sendo normalmente atendido pela própria rede de contatos dos parceiros envolvidos no projeto. Ao todo foram quase de 2 mil horas de serviços especializados contratados aos empreendimentos, sendo, 27% sobre “Estratégias do Negócio”; 21% de temas

“Financeiros e Contábeis”; 15% “Jurídicos”; 8% de “Pessoal”; 7% de Tecnologia da Informação; 10% “Comunicação”; e 12% de outros temas.

Como percebido nos dados finais do projeto Rio Criativo, os resultados foram relevantes para manter e aperfeiçoar a gestão dos negócios, pois aplicaram 48% das horas de treinamento em desenvolvimento de estratégias de negócios e temas financeiros e contábeis. Essa inovação, segundo Mello e Zardo (2014), residiu principalmente na oferta de serviços especializados para implementação de planos de negócios criativos, visando à geração, à formalização e à sustentabilidade de empreendimentos no setor criativo fluminense. Essa percepção pode ser validada por meio de resultados em números no encerramento do projeto com 80 pessoas treinadas e 18 empreendimentos aptos a seguirem a trajetória autonomamente. Também foram oferecidas capacitações em diversas áreas para outros empreendedores (e autônomos) que não participaram da incubação, com aproximadamente 10 mil pessoas beneficiárias, formando um contingente para atuar nos setores criativos no estado do Rio de Janeiro.

2.2 A ARTE, AS OBRAS DE ARTE E A PINTURA

A busca pela conceituação da arte remonta a um passado distante e até confunde-se com a História. Ainda que sua contribuição acadêmica seja nas artes da escrita, a pesquisa bibliográfica realizada por Tolstói (2019), nos primórdios do século XX, registrou 150 anos de estudos e livros escritos por muitos homens cultos e profundos, que, segundo o autor, nos instigam de forma direta e são uma série de questionamentos, como: o que seria beleza que forma o conteúdo da arte? Como defini-la? Qual a distinção entre arte e o que nos agrada ao paladar, olfato, tato, audição e visão? A beleza diz respeito à estética, à arte ou, ainda, a ambas?

Após 150 anos de trabalhos de filósofos e pesquisas entre autores de variadas nações, a instigação quanto ao conceito de arte ainda permaneceria. Sem resposta, Tolstói (2019, p. 35) busca uma definição e, para isso, questiona o homem russo comum do início do século XX, obtendo: “arte é a atividade que manifesta a beleza.” E segue “o balé ou uma ópera também são arte?”, para o que conclui que “um bom balé e uma ópera graciosa também são arte, visto que manifestam a beleza”. A partir dessa lógica, seriam incluídos no campo das artes os figurinistas, os cabeleireiros, outros tantos artesãos e, até mesmo, os perfumistas, o que, segundo Tolstói, (2019) seria negado como arte pelo cidadão comum.

Fischer (2015), com sua visão social, propõe questionamentos sobre a valia e o correspondente esforço dos artistas, mas enaltece o valor da arte pela arte, quando afirma que “tendemos a considerar natural (e aceitá-lo como tal) um fenômeno surpreendente” (FISCHER, 2015, p. 12). Qual a função da arte quando leva milhares de pessoas ao encontro de prazeres

em viver momentaneamente uma vida sem riscos, em uma existência mais inebriante do que a realidade? Essa busca de completar a existência com o belo, formas e figuras de um mundo fictício nos transporta para um imaginário seguro e prazeroso, ou seja, um homem que busca ser mais do que é, e suplantar a própria existência numa plenitude individual subvertida pela justiça do consumo da arte pela coletividade. Logo, o regozijo de usufruir individualmente pode ser vencido pelo gozo coletivo de que todos poderiam ser mais do que o próprio eu.

Para Gombrich (2013), a arte não existe, pelo menos aquilo que chamamos de arte, mas existem os artistas, e somente isso. Há muito tempo, a humanidade – por meio dos artistas – esboça seus desenhos em cavernas com tintas rudimentares. Ainda que hoje haja instrumentos suficientes para aplicar cores em telas, pouco se diferenciam de tapumes com adornos coloridos por artistas. Desde que mantenhemos, segundo o autor, o discernimento de que essas atividades podem ter significados bastante distintos no tempo e lugar, poderemos chamar de arte. Assim, a lembrança de um amigo, a memória de um animal de estimação, uma paisagem que remonta ao passado da pessoa que tem contato com uma pintura, esses são motivos para gostar da obra produzida por outrem, e nada há de errado (GOMBRICH, 2013). No sentido inverso, quando alguma associação instintiva gera uma repulsa, o questionamento que caberia é exatamente o motivo que causa o estragar do prazer de apreciação da obra.

Um caminho possível seria buscar a definição do que é o belo e, a partir dessa premissa, seguir o percurso da arte. A semântica dos vocábulos “belo” e “bom” variam nas inúmeras línguas e distinguir uma da outra e definir o sentido prevalecente seria, por si só, uma pesquisa histórica. Todavia, segundo Tolstói (2019, p. 39), as palavras *beau*, *schön*, *beautiful* e *bello* têm o sentido de belo na forma e passaram a significar também “bom”, além disso poderia ser atribuída a significância de “bem”, como em expressões como “*beau par la forme*” e “*beautiful deed*”, significando belo feito. Ainda na trama do que é o belo e o bom, traz-se a discussão de Gardner (1999, p. 14) e a sua perspectiva de que “há o domínio da verdade – e seu avesso, o que é falso ou indeterminável. Há o domínio da beleza – e sua ausência, em experiências e objetos que são feios ou *kitsch*. E há o domínio da moralidade – o que consideramos ser bom e o que consideramos ser maligno”. Logo, investigar se a estética, a beleza e o bem seriam partes da mesma essência passa a ser fundamental na compreensão do cenário da produção da arte.

A partir de Tolstói (2019, p. 42), citando Baumgarten, vemos que “o objeto de conhecimento lógico é a verdade; o objeto de conhecimento estético é a beleza. A beleza é o perfeito (o absoluto) percebido pelos sentidos. A verdade é o perfeito percebido pela razão. O bem é o perfeito atingido pela vontade moral”. Portanto, a essencialidade da arte está na sua presença exterior ao indivíduo, que deseja o que o envolve e encanta. Desde os “mais profundos

segredos dos átomos” (FISCHER, 2015, p. 13) até as constelações mais longínquas, o homem anseia por integrar-se a uma existência humana coletiva, tornando-se social e coletivo, pois “a arte é o meio indispensável para essa união do indivíduo com o todo” (Ibid., p. 13).

Com a ideia de evolução e movimento, a interação com o meio também está na visão de Gardner (1999), que opina que o artista é um instrumento maravilhoso que externa seu mundo interior e permeia-o com a realidade, sendo que apenas a técnica, o domínio de um meio de expressão (pintura, escultura, música, etc.) não o potencializa como produtor de arte, mas a inspiração e suas ideias combinadas com a forma de materialização compõem o artista. “Se o artista está cheio de ideias ou inspirações, mas falta-lhe o domínio de um meio material, não será capaz de expressar-se de um modo acessível. Estará dirigindo-se unicamente a si mesmo” (GARDNER, 1999, p. 176).

A fruição da grande capacidade humana para associar-se e transacionar ideias e experiências atinge a plenitude ao se apoderar das experiências alheias, uma troca essencialmente desprendida de interesses materiais, em que o homem buscaria a satisfação da transformação do coletivo em realidade social. Assim, a arte teria basicamente a função social de coletivizar os indivíduos, para que se tornassem totais, o que, segundo Fischer (2015), está além da parcialidade da vida individual, mas a plenitude estaria na correlação e intervenção com o outro, por meio da vida social e do trabalho (ou da produção), incluindo – neste sentido – a produção da arte. Logo, a importância da arte seria alavancar o homem na busca da compreensão de um mundo mais justo e com um significado além do individual, pois, somente na coletividade, para Fischer (2015, p. 13), o homem estaria em seu ápice, já que “a arte é o meio indispensável para essa união do indivíduo como o todo; reflete a infinita capacidade humana para a associação, para a circulação de experiências e ideias”.

Dessa forma, a arte, acima de tudo, torna-se atemporal, pois, condicionada a seu tempo, representa a “humanidade em consonância com as ideias e aspirações” (FISCHER, 2015, p. 17), mas a arte supera essa condição e, de alguma maneira, ultrapassa seu tempo e promete “constância e desenvolvimento”, segundo Fischer. Assim, a humanidade, graças às rupturas, idas e vindas, num sentido de evolução, sempre acompanhará o homem, e jamais se pode subestimar a continuidade das lutas de classes, ainda que hajam períodos de mudanças e uma revolução social em andamento. Não é possível, para Fischer (2015), desconectar a arte da realidade política e social, pois há muito tempo é assim, citando o caso da construção das pirâmides egípcias, por exemplo, em que, mesmo não tendo movido uma pedra sequer para o templo, ainda assim, a obra é do rei. Esse é um entre outros exemplos em que Fischer (2015) reafirma a posição social da arte e o contexto entre as classes.

A sociedade não viveria sem o lúdico e, nesse sentido, Maffesoli (2009) aponta a imagem secundarizada no mundo ocidental, como luxo ou supérfluo para momentos de lazer. Como não relacionar o reino das imagens a tudo que mantém a ordem social? O autor provoca com a aparência da vida cotidiana quanto à repetição dos ciclos. O trágico e o lúdico andam juntos, segundo o autor, pois “os diversos rituais que pontuam a vida social não passam de encarnação cotidiana desse ludismo” (MAFFESOLI, 2009, p.47). As imagens postas como sérias ou lúdicas à sociedade lembram a regra antropológica do jogo, sendo duas equivalentes insignificantes. Nas palavras de Maffesoli (2009, p. 51), “o rei, o bufão, o padre e a criança, o juiz e o bandido, enfim todos se fantasiam e se maquiam. Talvez se deva ver nisso uma inversão da hierarquia de valores.”. Portanto, a arte, especialmente as imagens, para o autor fazem a representação no imaginário social, e cada cultura a seu próprio destino e sentimentos.

A arte é, para Maffesoli em entrevista a Silva (1999), mais uma forma de representar os sentimentos próprios de cada cultura, pela sua lógica, sua política e seu imaginário, de forma que “resulta um jogo entre dependência e contradependência que não permite ver as especificidades. Interessa-me compreender a lógica de cada cultura” (SILVA, 1999, p. 23). Logo, o imaginário está a cada momento manifestando-se e revolvendo a cultura, as artes, a política e sociedade. Cotidianamente a emoção, referindo-se ao Brasil, está servindo como resistência à adversidade. Conforme Silva (1999, p. 19), “é a revolta da orgia: o sensível como forma superior de sobrevivência”, sendo possível notar a força que o autor atribui ao imaginário da sociedade, em que a não aceitação simplificada do racional *versus* o irracional. Para o autor, entre um e outro estão os sentimentos, o imaginário, o emocional, e as fantasias e os sonhos que permeiam a vida psíquica das pessoas manifestam-se a todo tempo, com o social como seu reflexo. Nesse sentido, todas as manifestações serão decorrentes desse imaginário e novos insumos modificam a cultura, especialmente por meio das artes.

Para Gombrich (2013), não há lugar no mundo onde não exista algum tipo de arte, que está presente no mundo desde os primórdios da humanidade. As magníficas obras estampadas nos sarcófagos egípcios continham os elementos de representação dos faraós, além de ornarem o ambiente para o sepultado, demonstrando a importância significativa na arte egípcia que permeia as demais correntes de artes pelo mundo antigo. Nas palavras do autor, “Lo que es probablemente la más antigua representación de un pintor en su trabajo viene de una cámara funeraria egipcia del Imperio Antiguo”¹ (GOMBRICH, 2007, p. 105). Não é possível, segundo Gombrich (2013), estabelecer uma linha de ligação evolutiva entre as pinturas em cavernas da

¹ Livre tradução do autor, "O que provavelmente é a representação mais antiga de um pintor em sua obra vem de uma câmara funerária egípcia do Império Antigo".

Europa e por índios da América do Norte, mas sim estabelecer a conexão entre os artistas gregos e os egípcios do vale do Rio Nilo, pois as pinturas de artistas do Egito Antigo chegaram aos mestres gregos, criando um aprendizado no Velho Continente e transmitindo, assim, a arte de um povo ao outro. Essa influência está intrínseca atualmente no mundo ocidental.

O que vale para a beleza pode valer também para a expressão, ou seja, varia de acordo com a preferência pessoal, ou seja, “o problema da beleza é que os gostos e parâmetros que definem o que é belo são muito variáveis” (GOMBRICH, 2013, p. 22). Além disso, a inclusão das correntes artísticas em relação à produção e à apreciação traz ainda mais variáveis à tona, pois seguidores de correntes distintas poderão discutir longamente sobre traços e técnicas cada qual reafirmando suas preferências. Ainda sobre o aspecto crítico que cada pessoa traz consigo, Gombrich (2013) afirma que temos toda a rapidez em afirmar que as coisas não são bem assim, logo buscamos a posição confortável da crítica e apontar falhas que outrora nem sequer havíamos pensado. Com a evolução da máquina fotográfica, por exemplo, houve uma alteração significativa da forma de representar os movimentos dos cavalos nas pinturas, o que decorreu, segundo Gombrich (2013), uma reclamação geral sobre as gravuras do passado. Essa indagação que persiste além da percepção da pessoa e se depara com a obra é a intenção do artista, enquanto o observador poderia ter a sensação de recém-chegado de outro planeta, quando se depara com uma pintura que não reconhece como familiar, conforme Gombrich (2013).

Ao acompanhar Fischer (2015), algumas descobertas se evidenciam e permitem alguns olhares da inserção da arte na luta de classes e suas nuances. Na posição do autor, seria evidente a associação da arte com a magia, pois, combinada como a ciência e a religião, juntas seriam em uma forma primitiva de representação dos mitos. Em primeiro momento, para criar a ideia de um ordenamento ou hierarquia que, com o tempo, clarifica-se em contradições sociais, mas logo a sociedade, em um processo gradual, vai tornando-se mais complexa e passa a ser obrigatório romper com os elementos mágicos. Assim, um novo ciclo inicia e, sucessivamente, o sonho, o imaginário e a intuição darão lugar ao esclarecimento e à racionalidade. Seja como for, a arte, segundo Fischer (2015), jamais será uma mera descrição clínica da realidade, já que, a partir de uma visão social, o autor propõe a arte como agente de capacitação ao “homem total” (FISCHER, 2015, p. 19), a quem seria possível incorporar o que é do outro, colocando-o em um patamar mais elevado, pela possibilidade de ser o Eu capacitado.

Até mesmo artistas didáticos não se servem apenas da razão e da argumentação (FISCHER, 2015), de modo que, ao se defrontar com sua arte o observador entraria em sua obra, sendo então transformado. Notadamente, para Fischer (2015), a arte tem um papel transformador individual e de fruição coletiva, diferentemente de Gombrich (2013), para o qual

o momento de contato e transformação é totalmente individual, e então, seja pelo belo (ou bom), seja pelo momento social, os autores seguem na mesma direção que o indivíduo que acessa alguma forma de arte, sendo por ela transformado.

Neste trabalho, as obras de arte consideradas no estudo são as pinturas, tomadas como as obras de artes que possuem as características intrínsecas e extrínsecas da seguinte categoria museológica: pinturas em qualquer suporte móvel (geralmente quadros), como papel, tecido ou tela e de quaisquer materiais, como óleo, guache, aquarela, têmpera etc. A terminologia adotada na museologia permite delimitar a categoria das obras de arte e sua localização, sendo que “podemos afirmar então que o controle do vocabulário é essencial para a sistematização e busca de informações” (SILVA, 2014, p. 187). Portanto, as pinturas produzidas no âmbito da Indústria Criativa, a partir do capital intelectual dos profissionais criativos, materializam a arte, o belo (ou o bom) e serão tomadas com bens da sociedade do conhecimento.

2.3 CAPITAL INTELECTUAL NA SOCIEDADE DO CONHECIMENTO

Na distinção entre os povos, compreendendo nossos ancestrais, podem-se revelar algumas estratégias que, associadas aos hábitos e à intelectualidade, se distinguem. Os Cro-Magnons, grupo primitivo que desapareceu da Europa há 40 mil anos, desenvolveram ferramentas e um calendário lunar, além de relacionarem seus hábitos aos de outras espécies, os Neandertais – seus contemporâneos que desapareceram há 30 mil anos. Isso não foi apenas coincidência, mas, segundo Edvinsson e Malone (1998), o capital intelectual fez a diferença entre esses dois povos primitivos.

Enquanto os Cro-Magnons aprenderam que poderiam esperar pela caça com seus utensílios (lanças primitivas), em lugares mais apropriados, como trechos rasos onde os peixes estariam mais expostos (EDVINSSON; MALONE, 1998), os Neandertais distribuíam seus membros aleatoriamente no território, aguardando por encontros fortuitos, vindo a perecer. Logo, a criação da riqueza sempre foi a partir de impulsos cerebrais.

Para Gorz (2005), a Economia do Conhecimento é um termo associado ao capital intelectual, com o conceito que transtorna os significados do sistema econômico. A principal força de produção passou a ser o conhecimento, e sua aplicação, não material, agora constitui a inteligência dos empreendimentos sociais. Essa é uma aproximação do conceito dos ativos intangíveis proposto pelo autor, quando trata da inteligência aplicada aos empreendimentos “não mais o trabalho social abstrato mensurável segundo um único padrão, que se torna a principal substância social comum a todas as mercadorias. É ela que se torna a principal fonte de valor e de lucro” (GORZ, 2005, p. 29). Essa dificuldade de traduzir o conhecimento em

forma abstrata de valor é uma das inquietações do autor, pois o valor não é mais medido por unidades produzidas, e a capacidade padrão de mercado de traduzir-se em lucro (imediate).

Também para Florida (2011, p. 4), ligeiramente distinto de Gorz, “a força motriz é a ascensão da criatividade humana como agente central na economia e na vida em sociedade. Seja no trabalho ou em outras esferas da vida, nunca valorizamos tanto a criatividade e nunca a cultivamos com tamanho empenho”, quando refere-se ao trabalho criativo e colaborativo e à possibilidade de crescimento econômico. Logo, muitas iniciativas têm buscado a aproximação da indústria estabelecida e os profissionais criativos, no sentido de gerar e propagar soluções inovadoras para o desenvolvimento econômico das nações.

Reis (2012) discorre sobre a posição britânica, três anos após a primeira manifestação australiana diante da proteção da cultura e economia local diante da globalização, quando o primeiro-ministro Tony Blair organizou uma força-tarefa para encontrar as forças internas de seu país no cruzamento com as tendências mundiais, buscando vantagens competitivas que impulsionassem a economia criativa (REIS, 2012). Quanto à importância econômica do conhecimento ou capital imaterial, Gorz (2005, p. 29) afirma que “recobre e designa uma grande diversidade de capacidades heterogêneas, ou seja, sem medida comum, entre as quais o julgamento, a intuição, o senso estético, o nível de formação e de informação, a faculdade de aprender e de se adaptar”. Os três autores – Florida, Reis e Gorz – promovem o olhar sobre a economia criativa por ângulos distintos: a criação em esforço social aplicado, colaboração pelo capital imaterial e busca de oportunidades como vantagem nacional, e, ainda assim, o eixo econômico-criativo-colaborativo é basilar e comum aos três.

A própria Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura – UNESCO – tem tentado inserir na agenda mundial o debate sobre as Indústrias Criativas, bem como todo o segmento, por meio de iniciativas locais. Logo no final do século XX, uma empresa de *software*, como a *Microsoft*, era percebida no mercado de ações norte-americano por dez vezes seu valor contábil, classificando-a em um patamar de valor intangível de noventa por cento. O próprio fundador e principal executivo da empresa, à época, afirmava que a estratégia contava em contratar profissionais pela capacidade intelectual, aperfeiçoar os produtos a partir do mercado e prospectar novas ideias, portanto conjecturar sobre os rumos do mundo. Ou seja, a *Microsoft* tentou e foi bem-sucedida no âmbito financeiro, graças ao seu Capital Intelectual (EDVINSSON; MALONE, 1998).

Gorz (2005) corrobora neste sentido da universalização do valor do conhecimento, mas instiga com a estipulação de valoração como impossível. Para o autor, o comércio universal baseia-se em interações e comunicações entre os homens, além de tratar da impossibilidade de

atribuição de valor ao conhecimento, pois “um mercado de conhecimentos em que eles possam se trocar por seus valores é impensável.” (GORZ, 2005, p. 31). A busca pelo que virá – as tendências de futuro –, para os autores, como a inovação e a pesquisa, está atrelada ao papel das empresas de vanguarda e a seu valor.

Os ambientes de trabalho estão se modificando rapidamente, o que, segundo Florida (2011), não é apenas a vestimenta casual que assumiu papel nas corporações, mas também o clima organizacional mais aberto e tolerante e modelos de gestão mais flexíveis com horários, por exemplo, já que não se pode exigir que a criatividade tenha horário para se manifestar. A captação de profissionais para ambientes mais flexíveis é um atrativo considerável, tanto que organizações importantes passaram a se reformular, forçosamente, pois seus funcionários estavam migrando para outras companhias menos burocratizadas, de modo que “escritórios de contabilidade, baluartes do Cinturão da Ferrugem, bancos de investimentos e escritórios de advocacia foram forçados a se remodelar” (FLORIDA, 2011, p. 117).

A economia do final do século XX foi afetada pelo capital intelectual (EDVINSSON; MALONE, 1998), de maneira que a tradicional deu lugar a uma nova forma de avaliação de ativos e marcas. A afirmação de Edvinsson e Malone (1998) quanto à forma de registrar os ativos é categórica quanto ao modelo tradicional da contabilidade, que descreveu por longos períodos as operações das empresas que não estão mais dando conta do que a evolução (ou revolução) que está ocorrendo atualmente.

2.4 VALORAÇÃO

A sociedade atual tem como característica principal, nos seus meios de produção, uma produção inteligente e criativa, que se tornam cada vez mais dependentes dos valores intangíveis gerados pelo conhecimento (DRUCKER, 1992). A tecnologia avança a passos largos e disponibiliza novos meios de geração de riqueza, e esses benefícios são percebidos e valorados por toda a sociedade (DRUCKER, 1992; TAKEUCHI; NONAKA, 2008).

Em resposta aos modelos obsoletos, organogramas e manuais de empregados, a Indústria Criativa (emprego do capital intelectual) traz uma nova perspectiva de empoderamento (EDVINSSON; MALONE, 1998) das pessoas nas organizações, em que o trabalho em equipe, o marketing digital e a Internet tornam-se fonte de recursos humanos intelectuais. Essa matéria-prima da Indústria Criativa poderia estar contemplada nos balanços das empresas, com o modelo de gestão econômico fundido com a inovação permanente, bem como o treinamento constante de equipes sugere o novo valor agregado dos empreendimentos, segundo Edvinsson e Malone (1998).

A discussão sobre a valoração econômica dos bens (e serviços) não é recente, com muitos autores que se debruçaram sobre o termo, e talvez pela complexidade e amplitude, seja adequada a busca de uma conceituação de forma mais geral. Para o contexto deste trabalho, a associação entre a diferença do custo de oportunidade do fornecedor e a disposição a pagar pelo cliente, que propõem De Brito e Brito (2012), será tomada como uma conceituação provisória.

Ainda sobre a distinção dos conceitos da precificação (preço) e custeio (custo), segundo Yanase (2018), o preço, em geral, guarda relação com o custo de produção, podendo ser afetado pela concorrência no mercado de produtos seriados. Há inúmeras possibilidades de comparação de preços com base em custos, quanto tratam de produtos disponíveis no mercado, conforme CPC46/2012 (CPC, 2012). Na formação de preços de produtos manufaturados, há elementos que compõem ou são consumidos no processo de fabricação dos bens. Com base nos custos de consumo direto – materiais utilizados na formação dos bens –, e os indiretos – apesar de necessários, não compõem o bem resultante do processo fabril, acrescidos dos valores de gestão direta –, mão de obra empregada, transportes, etc., tem-se o custo final de fabricação.

Os países de tradição inglesa fazem boa parte do financiamento dos empreendimentos por meio das bolsas de valores e acabaram por aperfeiçoar seus sistemas de investimentos, baseados em transações transparentes com muitos tipos de ativos, como arte, equipamentos, imóveis etc. (HANLIN; CLAYWELL, 2013). Hanlin e Claywell (2013) acreditam que, tendo mercados ativos, é possível considerar os preços de mercado. Portanto, pode ser uma solução razoável quando um avaliador possui segurança para estabelecer um valor justo e, para isso, é preciso que haja bens similares no mercado para confirmação, a fim de que os valores e a condição negociada possam ser igualmente confirmados. Porém, os autores ressaltam que é

altamente provável que uma parcela significativa deles represente o valor justo, mas também é possível que muitos contêm sinergias e representem o valor de investimento, definido pelo Glossário Internacional como o valor para um determinado investidor com base em expectativas e requisitos de negócios de investimento individuais” (HANLIN; CLAYWELL, 2013, p. 48).

Para os autores, havendo dados disponíveis sobre as operações realizadas em um mercado livre e com isenção, o valor justo surgiria natural e objetivamente, podendo ser confirmado a qualquer tempo. Assim, Hanlin e Claywell (2013, p. 48) afirmam que “vendas efetivadas de ativos similares, no mercado aberto e com isenção de interesse, são evidências do valor justo”.

Considerando o que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2019), com base na Norma Brasileira de Contabilidade NBCT 19.6 (CFC, 2004), apenas os ativos do tipo tangíveis podem ser reavaliados – de acordo com o item 19.6.3.2. Não restando

outra norma que estabeleça parâmetros para os bens intangíveis, estarão descobertos da possibilidade de reavaliação. Caso estivessem sob a mesma norma, o item 19.6.1.2 habilitaria o valor de mercado, como citado anteriormente, para efeitos contábeis de reavaliação, e ainda restaria o desafio de estabelecer o valor de mercado de bens únicos. Para efeito desta pesquisa, a limitação imposta pela NBCT 19.6 não interfere nos resultados, pois o ativo, sendo tangível ou intangível, os meios para atribuição de valoração seriam submetidos ao mesmo roteiro de pesquisa e análise.

Conforme De Brito e Brito (2012, p. 365), é possível avançar e compreender a subjetividade na percepção de valor pelo cliente consumidor dos bens: “subjetividade do julgamento de utilidade e valor aplica-se tanto na relação com consumidores finais [...]. Somente é valorado aquilo que é percebido”. Essa subjetividade explicitada pode também ser percebida por múltiplas óticas. Dessa forma, o custo de oportunidade adotado apropria-se de subjetividade que influenciará os preços, considerando uma situação de oferta, barganha e oportunidade. Esse custo de oportunidade tem pouca relação com o custo de produção (insumos), tendo em vista que os custos na produção das artes plásticas, sobretudo na pintura, estão relacionados ao capital intelectual.

A valoração atribuída pelo consumidor final, pela expectativa da cadeia de valor das pinturas, estaria influenciada pelos formadores de opinião, pois “a empresa pode gerar mais valor redirecionando sua oferta a diferentes mercados, promovendo o produto, alterando a forma e o local de exposição e atuando junto a formadores de opinião” (DE BRITO; BRITO, 2012, p. 365).

Como é estabelecida uma cadeia de valor onde o autor da obra parece estar do início ao fim? – provoca Bourdieu (2018), para quem é o *marchand* que presta o prestígio simbólico cultural que dá maior valor econômico às obras. Assim, há um papel principal que pode ser assumido pelo comercializador da obra (a galeria de arte). Fruto dessa relação, o desafio passa a ser estabelecer o valor justo da transação, pois tanto o artista quanto o produtor prestam valoração à obra de arte ao longo do tempo.

A relação entre a arte material, o autor e os contempladores traz em si o valor da obra, segundo Bredow (2016), quando discorre sobre a perspectiva de Bakhtin/Voloshinov, na obra *O discurso na vida e o discurso na arte* (1926). Logo, o valor da obra somente poderia se dar quando se estabelece a relação entre o autor, o contemplador e a obra, a partir disso, o valor social ou econômico se daria “o “artístico” na sua total integridade” (BREDOW, 2016, p. 37). Por essa relação única, “o artístico somente pode ser realmente compreendido a partir da análise

do objeto, do autor/criador e do leitor/ouvinte/analista, porém não na perspectiva de apenas um deles isoladamente” (Ibid., p. 37).

A valoração daquilo que é produzido em colaboração, pelos conhecimentos imateriais, como coloca Gorz (2005), tende a ser a nova economia, com a relação dos produtores e do capital imaterial introduzida na cadeia de produção. A concepção do que dá valor aos produtos numa economia criativa é distinta da linha de produção seriada, já que a “capacidade que uma firma tem de se ligar a uma clientela, fazê-la comprar imediatamente, e sem maiores custos, as últimas novidades” (GORZ, 2005, p. 38).

Um empreendimento passa a valer mais pela sua capacidade de persuadir ou atrair seus consumidores pelo valor da oferta, como no capitalismo tradicional, todavia em parâmetros distintos como o da gratuidade ou ainda pela troca de experiências. Esse cenário agrava-se nas artes, tendo em vista a impossibilidade de seriação de bens (originais), uma vez que, há muito tempo, o valor do artista está, em tese, intrínseco à sua obra. A criação de valor partilhada entre artista e comercializador poderá estar sensível à reputação de ambos.

Um possível desafio é quanto à valoração de uma produção que não segue padrões seriados e gera valor pela sua criatividade e inovação, sem enquadrar-se na reprodutibilidade da fabricação em grande escala. Essa subjetividade na valoração afetará o valor dos bens no mercado? Da mesma forma, uma valoração extra seria razoável quando o autor ou a galeria (agente comercializador) são reconhecidos com honrarias ou selos de qualidade?

Segundo Bourdieu (2018), reconhecemos a ambiguidade de fazer comércio dos bens culturais – comércio do sagrado. De toda forma, assumindo que haverá transações comerciais dos bens culturais, será preciso lhes atribuir valor, ainda que relativizado, em função das chancelas dos nomes dos artistas, das críticas culturais, das repercussões e de outras formas de visibilidade e simbologia, ou seja, de subjetividade, que terão lugar nas demonstrações de uma entidade, quando realizada a transação comercial inaugural – a primeira comercialização da obra. Seguindo o percurso do pensamento de Bourdieu (2018), poderíamos cogitar a denegação econômica, todavia, como transação comercial, ainda assim, estaríamos diante da complexa e rígida realidade contábil, ao incluir esses bens nas demonstrações contábeis das organizações (demonstração financeira e econômica). Logo, a relação se dá assim porque o custo de aquisição do bem para quem compra é o preço de venda para quem fornece.

Ainda sob a ótica de Bourdieu (2018), a relação de valor econômico pode ser fornecida conforme a tradição de cada galeria, gerando valor (ou não) para obras ofertadas. Em determinado grau de conservadorismo e vanguarda, ofereceriam garantias ou incertezas pelo reconhecimento da reputação. Uma galeria de vanguarda teria dificuldades em obter sucesso

com o público conservador e partilhar seus recursos financeiros abundantes. Assim, a relação de poder econômico se daria pela conveniência da galeria em usufruir da consagração angariada pela aceitação do público, e não pelo valor cultural da obra, pois “diferenças que separam as galerias segundo sua antiguidade (e notoriedade), portanto, segundo o grau de consagração e o valor mercantil das obras com a ‘economia’” (BOURDIEU, 2018, p. 71).

O valor inestimável de uma obra de arte, ainda segundo Bourdieu (2018), está na simplicidade da gratuidade do valor do presente pessoal, porque o artista não faria suas obras por interesses econômicos, mas pela maneira de oferecer seu dom, ou seja, a alquimia social pela qual seria transmutado o capital simbólico em capital econômico, ou vice-versa. Esse valor social-cultural estaria relacionado à antropologia imaginária obtida pela denegação de todas as negações, ainda que operacionalizada pela economia tradicional. Logo, a economia teria refúgio na predileção do domínio da arte pela cultura. Sem dúvida, lugar de consumo e dinheiro, porém de tempo (e dedicação) também, não reconversível em dinheiro, e então o valor simbólico teria o papel principal na economia operada a partir do valor simbólico para cada indivíduo ou grupo (BOURDIEU, 2018).

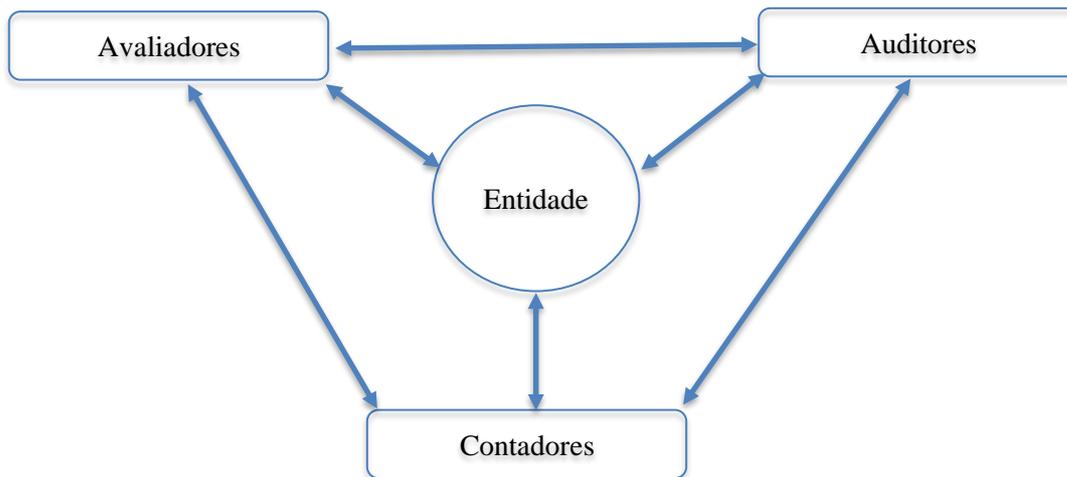
Também para Hanlin e Claywell (2013), o valor de ativos pode ser bastante pessoal, seja numa aquisição de um bem único, portanto sem similar no mercado, ou ainda em grandes compras de ações de companhias. Uma situação demonstrada em um relatório contábil tanto pode levar um investidor a vender, como outro a comprar, ou seja, “cada comprador e vendedor possui seus próprios motivos para agir, alguns dos quais têm pouca relação com o negócio” (HANLIN; CLAYWELL, 2013, p. 51). É explicitado pelos autores que “poucas transações são realmente comparáveis”, o que requer ajustes para definir os seus múltiplos.

Conforme conta Bredow (2016), em reportagem da rede de BBC Brasil (2013), o artista plástico Banksy estabeleceu-se anonimamente no Central Park, em Nova Iorque, e estabeleceu o preço de sessenta dólares pelas obras, um valor irrisório comparado aos das últimas comercializações. O seu representante ainda aceitou negociar o valor com alguns poucos interessados. Ao final do dia, faturou apenas 420 dólares americanos, uma situação, assim como outras, que explicitam a relação da contextualização que fazem os consumidores de arte.

Para Yanase (2018), o custo é sacrifício financeiro que a entidade incorre, tendo a contrapartida de entrega de ativos, portanto “o valor de um bem muito subjetivo e dependerá do grau de utilidade que este bem terá para as pessoas que o consomem.” (YANASE, 2018, p. 27). Já o preço é a expressão momentânea e quantitativa do valor em relação à oferta de mercado (Ibid., p. 29), ou ainda “é o equilíbrio entre os fatores comerciais e econômicos”.

Objetivamente, teremos os conceitos de valor sob óticas distintas, segundo Catty (2013, p. 25): “Os contadores lidam com atividades que ocorreram no passado; os gestores, com a realidade do presente; os avaliadores, com as expectativas do futuro. O valor reflete o reconhecimento e precificação de todos os riscos envolvidos”, conforme Figura 3.

Figura 3 – Relação entre contadores, avaliadores, auditores e a entidade



Fonte: CATTY (2013, p. 21)

A Figura 3 exibe a visão de Catty (2013) das relações entre contadores, auditores e avaliadores com a entidade detentora dos ativos. Com base nas informações dos contadores e recomendações dos auditores, os avaliadores constituem um plano de avaliação do empreendimento, apenas uma seção (divisão, departamento ou setor), de ativos financeiros, físicos ou intangíveis específicos. Quase sempre, busca-se o valor justo – estabelecido como o valor contábil ideal, baseado em estimativas relacionadas com o mercado onde a empresa atua.

Ainda com base em Catty (2013), é possível destacar que ativos específicos, como os intangíveis, como propriedade intelectual, devem ser submetidos aos testes de redução ao valor recuperável, ou seja, qual seria o valor de mercado se descontadas as parcelas que reduzem o seu valor (dívidas, juros, deterioração, riscos contratuais, entre outros). Esse procedimento anual passou a ser exigido internacionalmente a partir de 2003 pelo regramento do IFRS, exatamente para que tenha no balanço contábil anual o valor justo dos ativos.

Conforme os contadores tenham procedido em observar (ou não) as recomendações dos auditores e a qualidade de informações incluídas no balanço, haverá maior ou menor confiança dos acionistas, ou eventualmente adquirentes, sobre o valor empreendimento. Catty (2013) propõe que, pela internacionalização e padronização dos procedimentos entre contadores,

avaliadores e auditores dos seis continentes, o valor justo será obtido e qualquer outra entidade poderá confiar no valor dos ativos (CATTY, 2013, p. 22):

Os fortes laços de negócios entre as economias orientais e ocidentais e a interpretação financeira global durante as últimas décadas levaram África, Ásia e Austrália a adotarem o IFRS e sua contabilidade de valor justo correspondente. O fato, por sua vez, fez avaliadores se conscientizarem muito mais sobre as abordagens, os métodos e as técnicas desenvolvidos na América do Norte e Europa.

Em contraponto e distante da técnica contábil, Boas (2014) analisa pelo aspecto individual em que o nosso comportamento, independentemente da cultura a que pertencemos, é determinado pelo material de tradição com que todos nós lidamos do mesmo modo, no mundo inteiro, a partir do que nos foi transmitido. Nas palavras do autor, “todas as atividades humanas podem assumir formas que dão a elas valores estéticos” (BOAS, 2014, p. 13). Essas atividades, segundo Boas, são o reflexo da paixão e possuem apelos estéticos (não imediatos). Nesse sentido, vale também para a atividade industrial, analogamente pintar, revestir, aparar etc. são atividades para nossa contemplação de beleza, pois o juízo do belo é essencialmente estético, portanto, intimamente relacionado à individualidade ou ao grupo. Logo, “quando as formas comunicam um significado, por lembrarem experiências passadas ou porque agem como símbolos, adiciona-se um novo elemento à fruição” (Ibid., p. 15).

A subjetividade destacada por Yanase (2018) é estampada no caso real de uma descoberta, conforme retratada em reportagem pela rede alemã de notícias *Deutsche Welle*, na Figura 4 que segue:

Figura 4 – Pintura de Cimabue do século XII descoberta por acaso

CULTURA

Obra rara encontrada em cozinha é leiloadada por € 24 milhões

Pintura de Cimabue, considerado o pai do Renascimento, decorava casa de idosa de 90 anos e foi descoberta por acaso após venda do imóvel. Pendurada em cima de fogão, obra estava em excelente estado.



Obra data de cerca de 1280

Uma obra-prima rara do pintor italiano nascido no século 13 Cenni di Pepo, também conhecido como Cimabue, foi leiloadada neste domingo (27/10) por 24 milhões de euros (cerca de 106 milhões de reais), em Paris. A pintura foi descoberta na cozinha de uma idosa francesa em junho.

Inicialmente, a obra foi avaliada entre 4 milhões e 6 milhões de euros. A casa de leilões Acteon não revelou o nome do comprador, mas disse que um museu estrangeiro era um dos interessados na pintura.

Segundo Dominique Le Coent, da Acteon, o valor alcançado no leilão bateu o recorde para obras datadas de antes de 1500. "É uma pintura única, esplêndida e monumental. Cimabue foi o pai do Renascimento, mas essa venda vai além de todos os nossos sonhos", acrescentou.

A obra foi descoberta quando a idosa de 90 anos resolveu vender o imóvel onde morava em Compiègne, no norte da França, e contratou um leiloeiro para examinar os objetos da casa para descobrir se havia algo de valor.

Depois de vender a casa, Philomene Wolf tinha apenas uma semana para que um especialista avaliasse os objetos. "Tive que abrir espaço na minha agenda, se não o fizesse, tudo teria ido para o lixo", contou a idosa ao jornal francês *Le Parisien*.

A maior parte do valor arrecadado no leilão ficará com a idosa, que não tinha noção do tesouro que decorava sua cozinha.

Conhecida como *O Escárnio de Cristo* (*Christ Mocked*, em inglês), a pintura mede 24 por 20 centímetros e estava em excelente estado, apesar de coberta de sujeira por ter sido colocada em cima de um fogão.

A obra-prima atribuída a Cimabue, considerado o pai do Renascimento, data de cerca de 1280. Especialistas da galeria Turquin, que examinaram a pintura, concluíram, "com certeza", que ela ostentava as características próprias do artista italiano.

Segundo historiadores, restaram apenas cerca de uma dúzia de pinturas em madeira, todas sem assinatura, feitas por Cimabue, que influenciou grandes nomes, como Giotto.

CN/ap/afp/dw

A descoberta recente de uma pintura do pintor italiano Cimabue (1240 – 1302) em uma cozinha na casa de uma idosa em Compiègne, na França, pode ajudar a exemplificar essa questão do preço, valor e custo, ou seja, da valoração atribuída a um bem. A obra, após avaliação de autenticidade, foi a leilão, com lance estimado em 6 milhões de Euros (Figura 4), porém, no arremate, ao final do leilão, o comprador propôs pagar quatro vezes esse valor. Salienta-se que a obra foi localizada por um leiloeiro, por conta de uma transação imobiliária em que a casa onde a obra se encontrava seria vendida e a proprietária propôs uma investigação sobre todos os bens presentes no imóvel.

O fato revela mais do que a mera descoberta inusitada, mas também que o valor da obra foi atribuído pela proprietária – sem saber o autor, como mera peça de decoração, ou seja, o valor para a detentora da obra era irrelevante na venda do imóvel. Contudo, ao tomar ciência de que se tratava de uma raridade, o valor econômico para ela foi modificado, e associando esse caso à lógica contábil, enxergaremos uma reavaliação de ativo intangível.

3 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICADOS AOS ATIVOS, AOS INTANGÍVEIS E A SUA VALORAÇÃO

Este capítulo busca compreender os termos vinculados aos aspectos contábeis e os relaciona com as pinturas como bens intangíveis e únicos, gerando conhecimento para o entendimento conceitual de termos e expressões utilizados no desenvolvimento deste estudo. Além disso, também relaciona os termos contábeis com aspectos da Indústria Criativa.

3.1 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E PRONUNCIAMENTOS

Hendriksen e Breda (2015) contam que, desde os primórdios da profissão contábil, que datam de 1773, em Edinburgo, quando existiam apenas sete contadores, o seu principal ofício era resguardar os investimentos dos acionistas. Com a explosão econômica e a publicação da Lei das Companhias, em 1844, na Inglaterra, passaram a se exigir balanços aprovados por auditores, e a atuação profissional cresceu rapidamente.

As aquisições de empreendimentos por outras empresas necessitavam de uma forma de avaliação segura, pois os registros contábeis por si só não permitiam avaliar a confiança nos balanços e, por consequência, no valor real do empreendimento a ser adquirido. A forma como é produzida a informação contábil, seja digital, como nos dias atuais, ou no modelo histórico – *razonetes* (registros em fichas individualizadas por conta, em formato de extrato das movimentações) em papel – continua válido e confiável, porém o volume de dados armazenadas pelos empreendimentos passa a permitir a tomada de decisões a partir dos bancos de dados (HANDRIKSEN; BREDA, 2015).

Os profissionais contábeis estão, no Brasil, sujeitos às normas e aos regramentos brasileiros da Contabilidade, já que a profissão é regulamentada e somente os agentes habilitados no Conselho Federal de Contabilidade – CFC –, em convênio com os Conselhos Regionais de Contabilidade – CRCs –, podem exercer a profissão de contador ou técnico contábil, conforme Decreto-Lei n° 9.295/1946 (BRASIL, 1946) e Resolução CFC 560/1983 (CFC, 1983). Assim, toda a normatização da atuação dos profissionais se dá com base nas publicações do CFC e órgãos conjuntos, como o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Os princípios gerais da Contabilidade brasileira têm origem na Resolução CFC n° 530/1981 (CFC, 1981). Atualmente, as resoluções CFC n° 750/1993 (CFC, 1993), n° 1.282/2010 (CFC, 2010) e n° 1.111/2007 (CFC, 2007) mantêm os princípios da Contabilidade Brasileira.

Hendriksen e Breda (2015) reforçam que, diante de cenários de incertezas, a Ciência Contábil prega o conservadorismo, ou seja, que as demonstrações contábeis sigam uma linha conservadora, muitas vezes distantes do otimismo dos administradores ou proprietários (empreendedores). Assim, cabe esclarecer que, diante de dois valores pessimistas, o pior deverá ser adotado. Assim, como no caso de valores otimistas, o menor deles deverá ser o considerado nas demonstrações contábeis. Segundo Hendriksen e Breda (2015), “também significa que despesas devem ser reconhecidas mais cedo [...] e que as receitas devem ser reconhecidas mais tarde e não mais cedo”. Com isso, os valores de ativos líquidos tendem a resultar em preços abaixo dos valores correntes troca (HENDRIKSEN; BREDA, 2015, p. 105). Ainda segundo os autores, “o conservadorismo não tem lugar na teoria da contabilidade. A subestimação deliberada pode conduzir, frequentemente, tanto a decisões incorretas quanto a superestimação” (Ibid., p. 106).

Com a adoção dos padrões internacionais de contabilidade pelo Brasil, com base nas Leis 11.638/07 (BRASIL, 2007) e 11.941/09 (BRASIL, 2009), o padrão IFRS – *International Report Financial Standard*, a contabilidade no país incorporou práticas, preceitos e entendimentos internacionalmente aceitos, especialmente no que trata das características qualitativas da informação contábil-financeira útil.

A estrutura prevista para a elaboração das peças contábeis, tendo em vista as resoluções do CFC, para os usuários externos número 1.374/11 (CFC, 2019), tem a seguinte abordagem:

- a) O objetivo da elaboração e divulgação de relatórios contábil-financeiro;
- b) As características qualitativas de informação contábil-financeira;
- c) A definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos, a partir dos quais as demonstrações contábeis são elaboradas;
- d) Os conceitos de capital e manutenção de capital.

Por meio de resoluções, princípios, regras, conceitos, pressupostos ou características qualitativas da informação, ou ainda de qualquer outra denominação, o CFC e o CPC têm a intenção de fazer um postulado contábil, que contém as orientações no sentido de padronizar e uniformizar a produção, o controle, o registro e a divulgação das peças contábeis, especialmente os balanços patrimoniais, que são entendidos como produtos finais da contabilidade e fornecem aos usuários externos e internos informações relevantes sobre a entidade (RIBEIRO; COELHO, 2014).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é uma entidade criada pelo CFC, a fim de emitir e divulgar documentos técnicos de natureza contábil, realizando orientação quanto a interpretações, aplicabilidade e uniformização das produções contábeis, considerando a convergência aos padrões internacionais da contabilidade. O comitê foi criado pela Resolução CFC 1.055/05 (CFC, 2005) e, desde então, busca:

- **convergência internacional** das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);
- **centralização** na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem);
- **representação e processos democráticos** na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

Os documentos técnicos que podem ser emitidos pelo CPC são Pronunciamentos-CPC, Interpretações-ICPC, Orientações-OCPC, Revisões, Aprovações, Publicações e Contribuições. Para este trabalho, o interesse está restrito aos pronunciamentos, visto que regulam a aplicação técnica de conceitos contábeis e da estrutura das demonstrações econômico-financeiras das entidades (empreendimentos). As normas contábeis restringem interpretações e direcionam as regulações, para que sejam aplicadas uniformemente nas entidades, então essas regulações tratam de reconhecimento de transações e valoração de obrigações e ativos.

3.2 ATIVOS – IMOBILIZADOS E INTANGÍVEIS

Um dos alvos da contabilidade moderna é a identificação e a classificação dos ativos (bens e direitos) de uma organização, o que está imbuído de explicitar para o público externo à organização os elementos intangíveis, além dos immobilizados, nos quais investem boa parte de seus recursos econômicos. De acordo com Antunes, Silva e Saiki (2009, p. 3),

A Contabilidade apresenta-se como a área do conhecimento mais apropriada para desempenhar esse papel, dada a sua função primária que é a de identificar, mensurar, registrar e divulgar todos os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade.

Tendo em vista no Brasil que o padrão de contabilização está definido na Lei 11.638/2007 (BRASIL, 2007), que trouxe ao país os padrões internacionais da contabilidade, IFRS (*International Financial Report Standard*), a técnica contábil brasileira alinhou-se aos padrões mundialmente reconhecidos e aceitos.

Também é na contabilidade que se percebe o valor das produções de todas as organizações, pois seus métodos de produção, comercialização ou prestação de serviços estão assentados na contabilidade, com base em números que refletem a saúde (ou não) econômica da empresa. Com o advento do Capital Intelectual, numa Sociedade do Conhecimento, como estamos vivenciando atualmente, o valor do recurso econômico está intimamente vinculado com a valia das criações aplicáveis na sociedade, diferente de outros recursos, como terra, capital e trabalho (DRUCKER, 1992).

Os padrões contábeis definem rigidamente a valoração e o lançamento nas peças que servirão como instrumentos para demonstrar os valores dos bens criados ou adquiridos pelas organizações no país. Padrões estabelecidos em pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em consonância com o IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), que traduzem oficialmente o acordo internacional das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS), gerando as principais diretrizes da aplicação do artigo 170, parágrafo quinto da Lei 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007 (BRASIL, 2007), como segue:

§ 5º. As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Ainda, há aspectos a serem considerados em uma análise contábil quanto à evidenciação de empresas com operação em alguns países. Esse desafio de manter simetria entre padrões contábeis distintos, nos relatórios, não é tarefa simples. O IASB (*International Accounting Standards Board*) está imbuído do propósito de emitir Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standard – IAS*), chamada IFRS (*International Financial Reporting Standard*). Porém, algumas dessas normas divergem do que profere o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), que são os princípios contábeis geralmente aceitos pelas entidades norte-americanas (*Generally Accepted Accounting Principles in the United States – US GAAP*), gerando distorções na comparabilidade entre empresas semelhantes com técnicas contábeis distintas (BEUREN; HEINN; KLANN, 2008).

O que foi estabelecido e adotado neste estudo segue a linha de Hendriksen e Breda (2015) do critério da relevância que propõe aos ativos tangíveis com papel secundário, pois extraem seu valor somente na associação com os intangíveis. Por isso, os tangíveis têm menor relevância em comparação com intangíveis, podendo não compor o valor total do ativo no balanço do empreendimento. Por exemplo, os direitos autorais de uma música são mais relevantes que sua mídia. Assim, a relação entre os tangíveis – corpóreos – e os intangíveis –

não corpóreos – é singular no caso das pinturas como obra de arte, pois o valor do suporte físico (tela, madeira, tintas e outros materiais) pouco representam em termos de valor.

Pastore (2008, p. 1) corrobora, ao analisar os ativos pela sua comunhão, a não dissociabilidade entre o suporte material, corpóreo e tangível, e o intangível cultural a ele associado. Quando se trata de uma escultura, por exemplo, o objeto físico existe e pode ter seu valor dimensionado pelo material empregado, tempo de execução e outros gastos, ou seja, é um bem tangível. Porém, associados a ele e intrinsecamente fundidos, estão os símbolos sociais, o simbólico, o imaginário cultural que lhe dá valor social e importância – o que não é mensurável, então a intangibilidade fica desnuda. Essa combinação entre os elementos tangíveis e intangíveis gerará o capital cultural, o valor cultural para a sociedade como formas de expressão gastronômicas, folclore, cinema, turismo, música, teatro, circo, artes plásticas e várias formas de expressão cultural, como “o livro e o patrimônio histórico e assim por diante.” (PASTORE, 2008, p. 1). Pastore (2008) pressupõe que as expressões culturais necessitam existir fisicamente, tenham uma materialização, para suportar a expressão cultural intrínseca da arte.

A normatização contábil dos Pronunciamentos Contábeis 01, 04 e 24 (2019) submete as pinturas como obras de artes a alguns grupos contábeis para registro, especialmente pelas suas características e destinação, se forem investimento, estoque ou utilização na geração de caixa por exploração em diversas modalidades. Então, “o roteiro de uma peça teatral, por exemplo, não possui valor a não ser que se possua direitos de sua encenação” (HENDRIKSEN; BREDA, 2015, p. 390). Logo, não significa desconsiderar o que tratam as normativas técnicas da Contabilidade quanto a bens corpóreos como ativo imobilizado.

Entre outros aspectos, está a contabilização de gastos com pesquisas, ora levadas a despesas com melhor aproveitamento tributário, ora sendo ativadas. Como o resultado de uma pesquisa é incerto, isso gera situações de aleatoriedade nas formas de contabilização e transformação em despesas. Nas palavras de Martins (2003, p. 27)

Há uma grande tendência, hoje, entre os Auditores Independentes, de forçar a eliminação dessa alternativa. Tem havido, em alguns países, como nos EUA, definições formais já a esse respeito. O tratamento desses valores como despesas é atualmente mais indicado. Entretanto, para fins gerenciais, internos, pode-se ativar para posterior amortização (MARTINS, 2003, p. 27).

Nesse contexto, a atribuição de valor dos bens dos grupos de ativos é estabelecida geralmente em transação comercial que pretende designar o valor de mercado de um bem seriado, mas sempre corpóreo, ou seja, pressupõe existência física. Quando se trata de bens incorpóreos, são os chamados intangíveis, como direitos de uso, patentes ou registros, marcas comerciais ou fundos de comércio. Já as obras de arte como as pinturas são criações únicas e

não guardam relação com outros bens de mercado, ou ainda, esses bens guardam relação com uma percepção de valor específico ao olhar dos artistas, artesãos ou criadores criativos, até que sejam incluídos na indústria seriada.

É fundamental a proteção dos ativos gerados, que podem ser de todas as ordens, classificados em 12 áreas do conhecimento da Indústria Criativa (REIS, 2012). Esses ativos intangíveis requerem proteção que poderá se traduzir em registro de patentes, de programas de computador etc. Ainda que não seja obrigatório é, sem dúvida, uma forma de garantir o direito econômico sobre a criação (PIMENTEL, 1999).

Um possível dilema a ser vencido é a diferença entre o valor atribuído pela técnica contábil e o valor realizável aceito pelo mercado. Nas palavras de Caldas (2017, p. 87),

Queremos chamar a atenção [...] para o fato de que o valor atribuído aos bens e direitos, deduzido das dívidas do empreendimento em questão seria circunstancial e obviamente diferente daquele registrado nas suas demonstrações contábeis oficiais, visto que o critério utilizado para a elaboração destas segue as orientações das legislações societária e fiscal em vigor (CALDAS, 2017, p. 87).

O patrimônio líquido é apresentado em balanço patrimonial pela diferença entre os valores de ativos – genericamente os recursos que a entidade possui controle – e os passivos – obrigações com terceiros que se espera haja saída de recursos. Assim, o valor do patrimônio líquido depende da mensuração dos ativos e passivos (RIBEIRO; COELHO, 2014, p. 159), e a consequência natural, e coincidente, é o valor de mercado da entidade representado pelas ações (em caso de companhia em cotas de ações).

Os ativos que decorrem de pesquisas e desenvolvimento tecnológico estão sujeitos a requisitos de controle, como os demais ativos, ainda que legalmente possam ocorrer variações – efeitos de contratos de associações entre empresas, como *joint venture*. Esses ativos dos quais o criativo possui controle pelo conhecimento (*know-how*) podem ser levados a registro, conforme orienta a Norma Brasileira de Contabilidade Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro – Resolução CFC número 1.374/2011 (CFC, 2011), afetando, portanto, o Patrimônio Líquido do empreendimento e consequentemente aos interessados.

Na composição do patrimônio de uma entidade ou bens do ativo, podem estar bens de caráter imaterial, que na linguagem contábil são denominados de intangíveis e cujo valor é limitado pelo benefício ou direito que antecipadamente confere ao proprietário (LACOMBE; RIBEIRO, 2013). A origem de formação desse patrimônio intangível pode ser dar, por exemplo, pela propriedade intelectual de um processo de transformação, uma patente de invenção que

garanta usufruto econômico para a entidade, a propriedade de uma marca comercial etc., desde que devidamente registrada no INPI (Instituto Nacional de Propriedade Intelectual).

Por dificuldade de mensurabilidade (critério confiável de avaliação) e volatilidade desses ativos, o valor de registro, muitas vezes, é apenas a despesa de registro no INPI, quando seu valor de mercado pode ser muitas vezes maior (Ibid., p. 22). Lacombe e Ribeiro (2013) afirmam que a comprovação de valores desses intangíveis criados a partir de pesquisas e desenvolvimento é representada geralmente na contabilidade pelos gastos comprobatórios extraídos de documentos, todavia o mercado poderá especular com valores totalmente fora do padrão, em casos de marcas e patentes sem qualquer critério objetivo. Esse valor atribuído ao direito de uso por uma entidade para geração de caixa futuro é o que comumente é chamado de *goodwill*. Outros casos podem ser mais objetivos, como um contrato de prestação de serviços públicos, como fornecimento de água, em que as receitas futuras e o benefício econômico possam ser mensurados a partir do contrato.

Avaliar um ativo intangível não é uma tarefa fácil, dado que suas características intrínsecas versam sobre bens incorpóreos, pouco comparáveis e geralmente específicos (finalidade bastante definida), como no caso de um registro de patente. Uma tendência é avaliar o preço do intangível pelo viés do vendedor que, ao transacionar um direito perderá – ou poderá perder – a possibilidade de gerar, receitas futuras (LACOMBE; RIBEIRO, 2013). Nesse caso, o comprador fará a mesma avaliação pela sua ótica, propondo a valoração em função da capacidade de geração de caixa, conforme Lacombe e Ribeiro (2013). Desse modo, poderíamos propor que um fabricante não mais interessado em explorar uma patente de um medicamento em uma posição geográfica (atuação do fabricante) poderia vendê-la a outro, e a perda e a capacidade de geração de receita seriam os montantes e o balizar de preços. O exemplo traz similaridade à operação comercial típica, em que a receita incremental que o uso da marca poderia gerar a um negócio servirá como base de avaliação.

Ainda dentro das informações contábeis-econômicas, um critério importante é que a comparabilidade precisa ser mantida em foco. Algumas formas de mensuração serão analisadas adiante, todavia cabe salientar que a uniformidade não é sinônimo de comparabilidade (RIBEIRO; COELHO, 2014), sendo que desse critério decorre a distinção de semelhanças entre coisas registradas nos relatórios contábeis-financeiros. Assim, a busca deverá ser entre fenômenos econômicos semelhantes para averiguar a comparabilidade e a relevância da comparação, a fim de aprimorar a precisão da avaliação. Segundo Ribeiro e Coelho (2014), embora fenômenos econômicos semelhantes não necessitem utilizar o mesmo método, caso não seja o caminho adotado, poderá reduzir significativamente o resultado da comparação. Esses

métodos adotados, quando relevantes para avaliação dos ativos, poderão ser explicitados nos balanços patrimoniais por notas explicativas aos interessados nos relatórios divulgados.

A seguir, serão apresentados os critérios de atribuição de valoração contábil aos ativos, que estão sob regulamentação legal. Além disso, é compulsória sua aplicação no registro dos bens dos ativos, inclusive dos intangíveis.

3.3 A VALORAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS

Para Hénault (2006), ao descrever o que seja uma “coisa”, estamos inserindo nossa percepção cultural, religiosa, social, entre tantos aspectos que descreverão algo. Logo, a percepção de importância parte de um entendimento comum do que se trata. Quando contamos uma história ou descrevemos um feito por meio de um livro ou filme, poderemos impressionar ou não o expectador (ou leitor), transmitir a importância intrínseca e essencial ao destinatário. Essa sensibilização afeta a cada indivíduo de forma singular, percorrendo um percurso complexo de significação (SANTAELLA, 2008), de modo que a significação individual poderá definir o sucesso de vendas (ingressos para assistir), a venda de um livro ou uso de um software etc. e, portanto, levar ao incremento de percepção de valor do intangível gerado pelos avaliadores de cada mercado.

A Semiótica traz luz sobre qual é a intercessão entre o signo, o próprio objeto e seu avaliador. Segundo Santaella (2008), teríamos dois aspectos interseccionados que, à primeira análise, pareceriam opostos em percepção e que poderiam ser outros tantos. A autora explica que o objeto nunca estará totalmente explicitado e sempre haverá uma nova divisão, uma nova percepção, tornando o objeto divisível em feixes de perceptos infinitamente (SANTAELLA, 2008). Ou seja, simploriamente, teremos dois dados de realidade, um externo e outro próprio do indivíduo, assim considerados: quando percebemos, percebemos algo externo a nós e apenas nosso julgamento sobre o que está fora, o que Pierce denomina percepto (SANTAELLA, 2008).

Acreditar que a observação do objeto ou do fenômeno é a realidade pode ser arriscado, quando tratamos de valores monetários em investimentos (HUBBARD, 2015), pois a interpretação de um signo poderia estar ainda em um ambiente coletivo. Portanto, para fins econômicos, poderíamos propor avaliações de ativos intangíveis de forma coletiva, já que não parecem restar muitas dúvidas de que a iniciativa poderia reduzir riscos intrínsecos de uma avaliação monocrática, ainda que haja um maior investimento para o atingimento do objetivo, como visto anteriormente. Todavia, ao escolhermos os avaliadores, também utilizamos nosso histórico cultural e social para estabelecer os critérios, uma vez que essa recursividade de escolhas e suas influências podem ser determinantes no resultado da avaliação final dos

intangíveis. Um objeto deve ser definido como aquilo que está no contexto e é comum ao signo e a todos os seus intérpretes (SANTAELLA, 2008), assim se dá a relação, segundo a autora, da qual é gerada a percepção do signo, sendo o interpretante a parte fundamental.

Como seres humanos, o histórico, o social e o cultural não são indissociável na análise do objeto, pois “é impossível se chegar a entender a concepção de signo em Pierce sem uma visão vigorosa e elucidadora noção do interpretante. E isso pelo simples fato de que o tanto o objeto quanto o interpretante são partes constitutivas do signo” (SANTAELLA, 2008, p. 61). Dessa forma, a relação entre o interpretante e o objeto são intrínsecas e indissociáveis.

Além disso, a tarefa de avaliar os ativos intangíveis está diretamente relacionada às características próprias que dificultam sobremaneira a mensuração de valor, senão o tema seria tratado de forma rotineira nos meios empresariais e acadêmicos. A discussão sobre a temática da mensuração dos intangíveis é apropriada, visto que as obras pesquisadas, em geral, tratam de forma subjetiva a mensuração desses ativos. Por exemplo, Hubbard toma para si o tema e propõe que a “impossibilidade de mensurar os intangíveis é um mito”, de modo que os dilemas da mensuração podem ser solucionados (HUBBARD, 2015. p. 49).

O Fluxo financeiro gerado por uma organização é, em última análise, a medida mais tangível de seu valor, o que também ocorre na visão da fonte de recursos para distribuição de lucros e salários, segundo Edvinsson e Malone (1998). É por essa razão que o dinheiro tem sido utilizado como medida de valoração dos bens de uma entidade, ou seja, é um fundamento contábil (EDVINSSON; MALONE, 1998). O desafio, desde as recentes inovações tecnológicas e do capital intelectual, é relacionar a história e a cultura das organizações com seu momento atual, atribuindo valores monetários para suas atividades, métodos ou bens intangíveis criados.

Uma ideia comumente associada à métrica é uma escala rígida, algo sofisticado e não sujeito a erros, ou seja, uma falácia que atrapalha muito a ideia de mensuração, pois essa ideia fantasiosa da observação científica pode dar lugar a um trabalho penoso de observação e tabulação de dados em volume suficiente para gerar confiança na mensuração (HUBBARD, 2015, p. 133).

Desse modo, o custo da informação produzida é o principal entrave de investimento para a avaliação do nível de precisão a ser aplicado, pois, ao avaliar os métodos a empregar, é preciso avaliar também os custos envolvidos e a relação com o que se quer mensurar. Essa relação será chave para definir a viabilidade econômica da mensuração e, portanto, a confiança nos resultados produzidos. Logo, os requisitos contábeis exigem uma mensuração com níveis de confiança razoáveis. Embora a ideia de mensuração dos intangíveis seja factível, poderá ter o limitante dos valores a serem investidos (HUBBARD, 2015), já que os custos envolvidos para

gerar níveis de confiança poderão ser entrave de valoração dos intangíveis, especialmente aqueles que, pela originalidade e inovação, tenham poucas referências comparáveis ou que permitam fazer algum tipo de analogia.

Como proposto por Ashton (2018), uma cidade que recebe a titulação de Cidade Criativa, pela UNESCO, poderá levar aos turistas inúmeras referências positivas para a “avaliação de erradicação da pobreza ou desenvolvimento sustentável ou diálogo intercultural” (ASHTON, 2018. p. 59). Essas informações poderão valorizar as iniciativas de consumidores pela similaridade de princípios individuais com o selo da UNESCO. Os valores sociais e culturais entre o fenômeno e o observador relacionam-se entre si, segundo Geertz (2008, p. 4),

O conceito de cultura que eu defendo, e cuja utilidade os ensaios abaixo tentam demonstrar, é essencialmente semiótico. Acreditando, como Max Weber, que o homem é um animal amarrado a teias de significados que ele mesmo teceu, assumo a cultura como sendo essas teias e a sua análise; portanto, não como uma ciência experimental em busca de leis, mas como uma ciência interpretativa, à procura do significado. É justamente uma explicação que eu procuro, ao construir expressões sociais enigmáticas na sua superfície. Todavia, essa afirmativa, uma doutrina numa cláusula, requer por si mesma uma explicação.

Geertz (2008) relata sua busca pelo significado de cultura, citando a semiótica, e inclui o ser humano numa teia de seus próprios significados, que guardam uma relação de importância para os humanos. A Ciência Contábil analogamente tenta transformar bens importantes em valores monetários, para que as entidades possam ser avaliadas, sendo por meio de instruções rígidas que os profissionais contábeis tentam manter distância da avaliação individual.

A aprovação da Resolução CFC 1.374/2011 (CFC, 2011), que revogou a Resolução 750/1993 (CFC, 1993), que trata das demonstrações contábeis, combinado com o CPC 04/2012, sobre a valoração de intangíveis, estabelece de forma clara que o Valor Justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em transação não forçada entre os participantes (DANTAS, 2016, p. 101). A questão nesse cenário é como definir a mensuração de receita potencial futura que o intangível geraria, o que poderia ser utilizada como um índice de valoração do intangível (YANASE, 2018).

Essa é uma questão econômica sobre realizar ou não um determinado investimento, todavia o percurso de proposições reforça a necessidade de valoração dos bens pela utilização de alguns métodos. A sua proposição parte do princípio de que ter alguma informação ou noção é melhor que ter nenhuma, que as probabilidades serão úteis e viáveis, ainda que não sejam precisas. Assim, “todas as objeções baseiam-se na ideia de que não saber as quantidades exatas é o mesmo que não saber nada de valor algum” (HUBBARD, 2015, p. 76).

Segundo as formas estabelecidas na legislação contábil, especialmente CPC 04/2012 e a Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007), há, na contabilidade empresarial, um lugar para assentar os ativos decorrentes da intangibilidade. Os critérios para estabelecer o valor justo, segundo preceitos contábeis de valoração e registro para os bens intangíveis, numa produção não seriada, requerem atenção, especialmente quanto à valoração desses bens numa transação comercial. Logo, é preciso entender o valor justo como comparável economicamente e definido segundo os princípios da Ciência Contábil – Características Qualitativas Fundamentais presentes na resolução 1.374/11 item d (CFC, 2011):

QC21: “diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item. A comparação requer no mínimo dois itens.” (CFC, 2011, p. 14);

QC32: “os relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente” (CFC, 2011, p. 16).

Comparar bens pelo viés econômico-financeiro exige mais de um item de uma mesma categoria. Por exemplo, comparar dois automóveis de fabricantes distintos que competem entre si, ou computadores, aparelhos de telefonia móvel etc. Ainda, e alvo deste trabalho, quais critérios seriam seguros para definir o valor de uma pintura, como uma obra de arte sem um item similar para gerar comparabilidade.

Segundo Perez e Famá (2006, p. 8), os ativos intangíveis, como o Capital Intelectual, “são ativos singulares, cujas características únicas poderiam permitir a diferenciação entre empresas e a obtenção de vantagens competitivas”. De acordo com os autores, inúmeros pesquisadores têm concluído “que a geração de riquezas nas empresas estaria diretamente relacionada com os ativos intangíveis”. Logo, os desempenhos econômicos das empresas que utilizam esses ativos geram valores superiores aos seus acionistas, afetando positivamente o retorno sobre o investimento (ROI). Os autores propõem descobrir o grau de intangibilidade de um empreendimento de capital aberto (com ações em bolsa de valores), por meio da relação entre o patrimônio líquido do balanço contábil e o seu valor de mercado da seguinte forma (PEREZ; FAMÁ, 2006, p. 10):

$$GI = VMA/PLC$$

Em que PLC é o valor contábil registrado em balanço, e sinteticamente poderíamos afirmar que é o valor do empreendimento pela ótica contábil-financeira;

VMA é o valor de mercado obtido, simplificado, pelo valor total das ações multiplicado pelo valor corrente.

Para Edvinsson e Malone (1998, p. 3), “pesquisadores incluem em suas definições de Capital Intelectual fatores como liderança tecnológica, treinamento constante dos empregados e até mesmo a rapidez no atendimento”. Fazem também a proposição que “existe a necessidade de encararmos a contabilidade de outra forma, que avaliaria o ímpeto de uma empresa em termos de posição de mercado, lealdade dos clientes, qualidade etc.” (EDVINSSON; MALONE, 1998, p. 3). A busca dos autores é mensurar e quantificar esses itens, colocando-os nos demonstrativos contábeis: “se não atribuirmos valor a estes parâmetros dinâmicos, estaremos distorcendo o valor de uma empresa” (Ibid., p. 3).

Isso seria como analisar uma árvore e pensar que apenas a parte aparente seja seu valor real, uma metáfora, proposta por Edvinsson e Malone (1998), que inclui na análise do potencial da árvore as raízes, sua saúde (ou não) e a relação com o solo. Assim também é com o artista que produz suas primeiras pinturas e, ao longo do tempo, desenvolve melhores habilidades ou, ainda, inova em algumas técnicas. Esse capital humano e intelectual poderia ser incorporado no balanço, oferecendo melhores indicadores para avaliação, contudo os critérios contábeis, necessariamente, devem conceber esse tipo de situação e, por meio de aspectos da intangibilidade, permitir o registro e a valoração de bens produzidos ou a capacidade de produzi-los nos balanços.

A relação entre o valor atribuído pelo mercado e o valor intrínseco gerado pelo controle e demonstração contábil é o grau de intangibilidade geral do empreendimento (KAYO, 2002). Uma análise proposta por Caldas (2017) em torno da distinção ocorrida de valores contabilizados e os praticados no mercado é que a liquidação apressada será menos negociada e, portanto, os ativos poderão ter seus valores reduzidos. Caso os valores dos ativos estejam pelo valor histórico, serão ainda mais impactados, pois partirão de um patamar distinto do mercado.

Caldas (2017) defende que haveria três cenários em que a liquidação apressada ou negociada poderia melhorar a condição de valor do empreendimento. A proposição discute como avaliar o empreendimento por, pelo menos, três óticas e conseqüentemente obter resultados financeiros distintos. Como o patrimônio líquido poderia apresentar três resultados distintos em caso de uma negociação do empreendimento, teríamos também efeitos financeiros entre as partes envolvidas. Se olharmos pelo aspecto individual dos bens ativados no intangível, chegaríamos – por analogia – a uma conclusão semelhante. Pela ótica de um investidor, avaliaríamos a oportunidade de investimento ou aquisição por cada um dos valores e, ainda, seria possível “evocar outro critério: o da Perspectiva de Rentabilidade Futura, também, denominado de Valores Descontados das Entradas Líquidas de Caixa, ou outra denominação

análoga” (CALDAS, 2017, p. 90), sem perder de vista as percepções de Hubbard quanto ao custo da mensuração e seus desafios para os intangíveis.

Uma avaliação prévia para definir o método de mensuração a ser aplicado é fundamental para o sucesso do método proposto, segundo Hubbard (2015). A proposição do autor é que haja informações disponíveis que juntas poderão reduzir o nível de incertezas na mensuração, a ponto de gerar alguma confiança em relação aos valores ou quantidades avaliadas. Essa avaliação parte do pressuposto de que, ao responder as questões, poderá ser traçada a estratégia para avaliar qualquer coisa, inclusive os ativos intangíveis. Segundo Hubbard (2015, p. 156),

Quais as partes do assunto sobre as quais você não tem clareza? Decomponha o assunto incerto para ele seja calculado com base em outros temas incertos;
 De que maneira esse assunto (ou suas partes) foi mensurado por outros? É provável que você não seja o primeiro a se deparar com este problema, e haja um bom número de pesquisadores sobre o assunto;
 De que modo os elementos “observáveis” identificados se prestam a ser mensurados? Se você respondeu a primeira e a segunda perguntas a pesquisa secundária já pode ter a resposta;
 Qual a necessidade real de mensurá-lo? Considere a situação atual previamente calculada pela incerteza, o limiar e o valor das informações;
 Quais são as fontes de erro? Pense em como as observações podem ser enganadoras;
 Quais instrumentos selecionamos? Baseado em todas as respostas anteriores identifique ou conceba um instrumento de mensuração.

Para Edvinsson e Malone (1998), a Ciência Contábil, ao contemplar o capital intelectual, aperfeiçoará suas proposições de comparação. À medida em que a Contabilidade reconhecer o Capital Intelectual presente na Indústria Criativa e isso ser valorado e comparado por algum método aceito e padronizado, os testes financeiros e o aceite dos balanços – contendo valoração dos intangíveis da Indústria Criativa –, teremos relatórios financeiros confiáveis e relevantes para as tomadas de decisão empresarial. Considerar amplamente a intangibilidade dos conceitos da Indústria Criativa nos balanços é um requisito de exatidão, todavia é a forma natural de aperfeiçoamento acertar e errar, e então haverá depuração e novas proposições, até que o estado da arte na Ciência Contábil (EDVINSSON; MALONE, 1998) contemple o capital intelectual intrínseco.

A relação direta ou imediata entre o valor dos ativos e o das organizações perdeu força na atualidade, se a intangibilidade for desconsiderada. Antes da era do capital intelectual, o valor dos ativos era o principal indicador, porém, em tempos contemporâneos de Indústria Criativa, reduziu seu potencial avaliativo, pois o valor real de uma organização poderá se realizar em outra velocidade, bem distinta da relação direta aplicada até então. Esses fatores podem alterar significativamente o valor de uma organização com muita rapidez para um período normal de demonstrações financeiras (EDVINSSON; MALONE, 1998).

Ao longo dos anos, a Contabilidade parece evoluir, mas ainda não é aderente aos novos mecanismos econômicos que regem aos mercados. Conforme Antunes, Silva e Saiki (2009, p. 3), “a Contabilidade, por meio de seus relatórios financeiros tradicionais, não tem contemplado a existência dessas forças intangíveis, e por vezes, é até considerada falha em função disso”. Além disso, a relação entre empreendimentos pode ter efeitos financeiros, pois o capital intelectual, também chamado de ativos intelectuais, tem lugar na contabilidade das empresas, ou seja, não apenas na teoria, mas na percepção real dos intangíveis que passam a ter lugar nos balanços das organizações, e “finalmente, esses Ativos Intangíveis podem ser evidenciados, efetivamente, no Balanço Patrimonial” (ANTUNES; SILVA; SAIKI, 2009, p. 3).

A valoração dos bens intangíveis, incluindo nesse grupo contábil as pinturas como obra de arte, fruto do Capital Intelectual dos artistas que laboraram para a sua confecção, estaria sujeita a inúmeras variações de mercado, após sua produção. Essa situação decorre da distinção, ao longo do tempo, da percepção de valor pelo mercado, por serem obras em que o autor, sendo premiado ou reconhecido de alguma forma, poderá alterar a relevância. Até mesmo quando a emoção se torna um intangível, segundo Hubbard (2015, p. 44), será possível atribuir valor, pois “mensurar valor relacionados à felicidade, saúde, e vidas humanas é um assunto delicado, mas possível”.

Nos casos de produção seriada da indústria manufatureira, os critérios contábeis de avaliação dos bens atendem adequadamente. Os critérios de comparabilidade geram, portanto, a segurança esperada à sociedade, pela aplicação dos princípios e pronunciamentos contábeis brasileiros. Em contraponto, Moraes Júnior (2016, p. 55) defende que “em muitos casos o custo ou valor precisa ser estimado. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade”, parecendo haver uma busca maior pela segurança da estimativa. Salienta o autor: “quando, entretanto, não puder ser feita uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no balanço patrimonial”.

A comparabilidade almejada tem exatamente o intuito de permitir aos interessados analisar e comparar, segundo um padrão de negócios distintos ou semelhantes. Assim, uma informação somente será útil se apresentar na elaboração a avaliação de relevância e fidedignidade ao que propõe representar. Logo, a utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se for comparável, verificável, tempestiva e compreensível (RIBEIRO; COELHO, 2014).

Ainda no campo de valoração dos objetos e, neste caso, das pinturas, qualquer especialista em avaliação de ativos terá que lidar com a subjetividade. Bourdieu (2018) trata de enaltecer o valor intrínseco da arte, já em Hubbard (2015) vemos que os métodos de estimativa,

cálculos e estatísticas não são inerentes aos humanos, mas o autor relativiza quando afirma que as mentes não são máquinas de calcular e o emocional pode interferir nas percepções. Assim, entender e aceitar o erro como parte do aprendizado, como propõe Morin (2015), poderia ser uma alternativa, contudo o problema antropológico do erro é o tempo necessário para gerar o conhecimento humano em detrimento de transações que estão ocorrendo a cada momento nas entidades (empresas, cooperativas, organizações, governos etc.).

Hubbard (2015) considera que um olhar para a complexidade do pensamento humano em elevar um quesito em detrimento de outro poderá ser sempre questionado, quando tratamos de bens que possuem essa incerteza intrínseca e intangibilidade. Nesse aspecto, teremos um embate nos pressupostos de autores que tentam valorar qualquer coisa, daqueles que relativizam e aceitam que os valores atribuídos poderão, naturalmente, conter falhas de avaliação ou mesmo distinções de métodos (HUBBARD, 2015).

Com base em Bourdieu (2018) e Hubbard (2015), pode-se entender que a lógica comercial de aquisição do direito autoral ou a própria comercialização autorizada das obras é um campo sensível ao artista. Os valores envolvidos nas transações dessa natureza podem estar dissociados do valor cultural intrínseco das criações, gerando distorção mercantil – aquela em que o autor está diretamente relacionado e (geralmente) remunerado ou, ainda, imerso no contencioso tema da Fé ou Má-Fé (BOURDIEU, 2018, p. 25):

O valor da obra de arte como tal – fundamento do valor de qualquer obra particular – e a crença que lhe serve de fundamento se engendram nas incessantes e inumeráveis lutas travadas com a finalidade de fundamentar o valor desta ou daquela obra particular, ou seja, não só na concorrência entre agentes, cujos interesses estão associados a bens culturais diferentes, mas também nos conflitos entre agentes que ocupam posições diferentes na produção dos produtos da mesma espécie.

O autor teria qual papel na criação de valor em uma obra que está intrincada com o seu nome, quase numa relação pessoal e dicotomicamente tão distante: quem seria o verdadeiro produtor do valor da obra: o pintor ou o marchand, o escritor ou o editor ou o diretor de teatro? (BOURDIEU, 2018). O empréstimo do nome dos apoiadores – comercializadores das obras (galerias de arte) – presta valor à produção e consagra o produto antecipadamente.

Portanto, a comparação financeira entre objetos que não possuem itens similares no mercado apresenta-se como um desafio que depende de uma perspectiva individual de percepção de valor. O próprio pronunciamento CPC46/2012 (CPC, 2012) apresenta a definição de valor justo e define as métricas de mensuração e quando mensurar os bens (e os passivos), sendo aplicável também aos intangíveis, em combinação com o CPC04/2012 (CPC, 2012). O conceito de valor justo tem como princípio a transação que ocorre no principal mercado do ativo (ou do passivo). Logo, fica muito claro que o avaliador e o contador devem ser zelosos na

escolha de critérios e do mercado, especialmente quanto ao histórico de transações realizadas, já que “é importante salientar a dimensão subjetiva da tarefa de determinação deste tipo de mercado, em que o julgamento do contador e do avaliador deve ser bastante acurado” (CATTY, 2013, p. 6).

Ainda que a avaliação seja realizada por um avaliador especialista experiente, o fato de atribuir valor sugere um risco intrínseco. Ao longo de mais de cem anos de história, nos Estados Unidos da América, segundo King (2013), a reputação dos avaliadores criou a crença na sua precisão, mas essa aparente precisão é a causa de muitos debates sobre os critérios adotados para a determinação do valor justo pelo avaliador: “essa aura de precisão é a causa de muitos debates relativos aos pontos fracos do valor justo, de sua determinação e de seu uso em demonstrações financeiras” (KING, 2013, p. 13). Esse desafio pode ser aplicado em definir quais os critérios contábeis a serem aplicados para comparar os valores de bens intangíveis, que poderão, ao longo do tempo, ser agregados valores por eventos não previstos: um livro antes de seu lançamento ou quadro de pintura (bens intangíveis).

Assim, se questiona quais seriam os critérios adequados para registrar esses bens na contabilidade, considerando que, apenas pelo seu custo, poderia gerar uma distorção. Paradoxalmente, uma solução, segundo os pronunciamentos contábeis vigentes CPC 04/2012 (CPC, 2012), seria adotar o critério do valor mercado, ou seja, utilizar o valor atribuído em transações recentes – valor justo segundo o princípio contábil estabelecido no CPC46/2012 (CPC, 2012), em conformidade com o IFRS SFAS 157. Na utilização desse critério, surge a inquietação sobre os intangíveis da pintura como obras de arte (bens não seriados): o efeito da influência da subjetividade sobre as avaliações de itens sem similares no mercado. Além disso, acrescenta-se o problema do “dia 2”, alcunha da situação de avaliação do dia seguinte (KING, 2013), como por exemplo, num leilão, uma pintura é arrematada por uma quantia. O valor do lance anterior, em que ainda havia disputa pela obra, é o valor justo de mercado, segundo os critérios contábeis internacionais – SFAS 157, ou ainda pelo CPC 46/2012 (CPC, 2012), no Brasil. Na Indústria Criativa, essa técnica gera uma distorção em que o parâmetro de valor do ativo está atrelado ao custo, inicialmente. Depois, poderá ser valorado pelo valor reconhecido pela sociedade, ou seja, pelo valor de mercado, conforme CPC 04/2012 (CPC, 2012).

Poderíamos, então, segundo Caldas (2017), evocar outros princípios para melhor instrumentalizar as decisões de valoração sobre os ativos (e passivos). Dentre eles, os primeiros a se considerar, segundo o autor, seriam os com uma perspectiva de melhor rentabilidade futura no tempo disponível para a realização. Novamente enfrentamos o dilema da valoração dos ativos da Indústria Criativa, pois o valor a ser atribuído pela possibilidade de receita futura é

incerto pela característica do ineditismo e originalidade. Mesmo se tratando de um pintor reconhecido atribuir valor a uma obra pela possibilidade de receita futura, poderia ser impreciso o bastante para afetar uma fusão (aquisição ou incorporação) entre duas galerias de arte, por exemplo. Poderíamos, em tentativa de resolver o impasse, segundo Caldas (2017), recorrer a outras alternativas baseadas em custos incorridos e, em confronto a Bourdieu (2018, p. 22), “o preço de um quadro não é o custo de produção, matéria-prima, tempo de trabalho do pintor”.

Um importante olhar de Bourdieu (2018) sobre a relação econômica se percebe quando há intelectuais ou artistas que fomentam uma indústria na geração de oferta ao consumo da arte, a relação autônoma tende a se unificar e gerar uma posição de dependência econômica. O valor do criativo nessa relação poderá ser minimizada a ponto de criar uma dependência econômica, reduzindo o valor e importância da criação. Também traz seu pensar para o valor simbólico das trocas econômicas, em que apresenta duas possibilidades: aquela que estaria submissa e, por outro viés, a independente do poder econômico, como afirma Bourdieu (2015), que os artistas, em um paradoxo aparente, no mercado da arte quanto a suas práticas e nas suas representações à irredutibilidade da obra ao estatuto de simples mercadoria. Em termos contábeis, teríamos, por decorrência, o paradoxo de bens únicos e intangíveis, ou meras mercadorias de uma produção seriada para levar ao balanço contábil pela decisão dos profissionais contábeis.

Para Florida (2011, p. 134), “a ascensão do modelo de escritório sem colarinho” não é uma imposição, mas o resultado de múltiplas ações, pois há uma nova lógica entre os trabalhadores nos ambientes criativos, afirmando que “as práticas e estruturas ligadas a criatividade teriam se infiltrado naturalmente na vida corporativa” (FLORIDA, 2011, p. 140), sobre o legado da economia criativa que certamente não se limita ao estilo de vestir-se nos escritórios. Essa provocação estaria ligada também a outras necessidades, como a imposição da visão de indústria manufatureira nas peças contábeis de uma indústria com foco na produção de bens únicos? As muitas formas de mensurar os ativos, pela técnica contábil, deveriam considerar uma indústria tão diferenciada? Esses critérios seriam aplicáveis a todos os envolvidos nas transações? A relação entre a criação e a serialização acabaria na venda dos direitos de uso como patentes e registros? Qual o caminho mais adequado a seguir?

Os achados relevantes nesta revisão teórica sobre o tema dos intangíveis estão relacionados basicamente aos critérios legais e autorizados de valoração e registro contábil pelos profissionais. A importância desses critérios se traduziria em proteção aos profissionais criativos e sua relação com os empreendimentos com que transacionam. Nesse sentido, o CPC 04/12 (CPC, 2012) e o CPC 46/12 (CPC, 2012) são de fundamental importância, sendo incluídos na triangulação da análise de conteúdo do capítulo 6.

4 METODOLOGIA

A pesquisa científica tem como finalidade esclarecer dúvidas ou oferecer soluções para uma questão ou interrogações formuladas a partir de pontos obscuros na busca de explicações e soluções, utilizando procedimentos metodológicos específicos. A fim de balizar o percurso metodológico que permita atingir os objetivos desta pesquisa e responder o problema, é apresentada a proposta metodológica adotada para o desenvolvimento deste estudo, com a definição do método, dos procedimentos e dos instrumentos de coleta de dados.

Para Prodanov e Freitas (2013, p. 14), “a metodologia consiste em estudar, compreender e avaliar os vários métodos disponíveis para a realização de uma pesquisa”. Então, na prática, a metodologia examina, descreve e avalia métodos e técnicas de pesquisa que permitem a coleta e o processamento de informações, visando ao encaminhamento e à resolução das questões de investigação. Assim, o percurso metodológico da presente pesquisa tem como base os aspectos de pesquisa exploratória, básica ou pura, priorizando a abordagem qualitativa – com o apoio da quantitativa, a partir do que recomendam autores como Prodanov e Freitas (2013), Gil (2008), Zanella (2009) e Bardin (2011), entre outros.

Quanto à finalidade, esta pesquisa tem característica exploratória que visa proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito, e descreve e expõe as características de uma determinada população ou fenômeno, demandando técnicas específicas de coleta de dados (PRODANOV; FREITAS, 2013). O caráter exploratório permitirá descobertas teóricas e diferentes interpretações, pois são importantes olhares múltiplos sobre o tema da valoração de ativos intangíveis na área da Indústria Criativa, no transcorrer da investigação.

Do ponto vista da natureza, esta pesquisa é básica ou pura, pois tem como objetivo gerar novos conhecimentos e responder ao problema estabelecido (PRODANOV; FREITAS, 2013). Sobre isso, Gil (2008) denomina como pesquisa pura aquela que busca a contribuição para a ciência, sem considerar a aplicação prática imediata. Mesmo distintos, os termos referenciam o mesmo objetivo de pesquisa, lançando mão dos mesmos argumentos para conceituação. Logo, “a pesquisa pura busca o progresso da ciência, procura desenvolver os conhecimentos científicos sem a preocupação direta com suas aplicações e consequências práticas” (GIL, 2008, p. 26). Neste sentido, Zanella (2009) também conceitua a pesquisa como pura quando a sua natureza busca elevar o nível de conhecimento científico sobre um fenômeno ou teoria.

Essas pesquisas visam, também, aumentar os questionamentos, a fim de produzir mais conhecimento sobre o tema proposto. A curiosidade intelectual é o motivador principal na pesquisa pura, pois sua sistematização está associada ao conhecimento propiciado e à

possibilidade de evolução científica. Diferente da pesquisa aplicada, que busca uma solução para um problema concreto, na pura (ou básica), os pesquisadores trabalham para gerar novas teorias (ZANELLA, 2009).

Sob o ponto de vista da abordagem, é classificada como uma pesquisa qualitativa, tendo em vista que, preponderantemente, o suporte à sua realização está em documentos, material bibliográfico e resultados da pesquisa de campo (PRODANOV; FREITAS, 2013). Assim, fará uso do tratamento qualitativo, que auxiliará na análise dos dados coletados e balizará o comportamento em relação ao objeto desta pesquisa, pois, na etapa de tratamento de dados, a preocupação está em analisar, com maior profundidade, os achados e os resultados da pesquisa.

Este estudo terá, ainda, o apoio de levantamento quantitativo para melhor traduzir a relevância do tema na população pesquisada (PRODANOV; FREITAS, 2013). Segundo Triviños (1987, p. 111), “a análise qualitativa, pode ter apoio quantitativo, mas geralmente se omite a análise estatística ou o seu emprego não é sofisticado”, assim, servirá como base de entendimento do campo quanto à relevância do tema nas entidades de representação dos profissionais contábeis.

Para Zanella (2009, p. 75), a pesquisa qualitativa “tem o ambiente natural como fonte direta dos dados e o pesquisador como instrumento chave”. A autora afirma que os estudos qualitativos têm como preocupação básica o mundo empírico em seu ambiente natural. Assim, a subjetividade pesquisada dificilmente poderá ser explicitada em números, então o contexto quanto ao problema desta pesquisa não será transformado em números ou quantidades, mas servirá como suporte de uma pesquisa objetiva.

4.1 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS

É fundamental à ciência cumprir seu objetivo de atingir a veracidade dos fatos (GIL, 2008), pois o conhecimento científico se distingue, exatamente, por conta da verificabilidade, que é uma de suas características intrínsecas. Cabe ao método possibilitar a transparência do percurso que viabilizou chegar ao conhecimento (GIL, 2008), e para isso, é necessário evidenciar cada etapa do processo investigativo e os procedimentos e técnicas utilizados. No presente estudo, serão utilizados os seguintes procedimentos: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e pesquisa de campo.

A pesquisa bibliográfica constitui o referencial teórico, produzida a partir da revisão de autores e obras já publicadas sobre a temática em questão, para gerar as bases teóricas sobre o assunto e permitir estabelecer o marco teórico (STUMPF, 2006). A pesquisa de campo, por sua vez, é utilizada para obter informações acerca do problema de pesquisa sobre o qual procuramos

resposta (PRODANOV; FREITAS, 2013). O termo “campo” está relacionado estritamente ao ambiente real onde será realizada a pesquisa (ZANELLA, 2009), o que permite também buscar mais comprovação da relação entre os fenômenos a serem observados. É na pesquisa de campo que se estuda uma comunidade quanto às suas relações e interações dos componentes (GIL, 2008). Os instrumentos apropriados para a realização da pesquisa de campo são definidos de acordo com a natureza da pesquisa (PRODANOV; FREITAS, 2013). Esta pesquisa foi realizada priorizando a abordagem qualitativa, tendo o apoio de um procedimento *survey*.

A partir da compreensão sobre os procedimentos técnicos, é necessário explicitar o universo da pesquisa, amostras e como será realizada a coleta de dados em cada uma das etapas da pesquisa. O delineamento da pesquisa para a coleta de dados é o “elemento mais importante”, para Gil (2008, p. 50), logo, dois grandes grupos desse delineamento são adotados neste trabalho, sendo o primeiro a pesquisa bibliográfica e o segundo, a pesquisa de campo (GIL, 2008). Nesse aspecto, Prodanov e Freitas (2013) corroboram no mesmo sentido, elevando o tema da coleta de dados como item importante do planejamento da pesquisa, pois a “identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados”, assim também propõe duas grandes fontes: “fontes de papel (pesquisa bibliográfica e pesquisa documental) e aqueles cujos dados são fornecidos por pessoas” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 54). Assim, esta pesquisa de campo foi desenvolvida em quatro etapas, a saber:

(1) revisão da literatura disponível, como livros, artigos e revistas científicas sobre os termos de referência deste estudo;

(2) a análise documental, por meio da apropriação de leis, atos regulatórios, além de critérios contábeis e legais utilizados. Nesta etapa, foi fundamental a análise do Pronunciamento – CPC 04/2012 (CPC, 2012), que define tratamento contábil dos ativos intangíveis, da Lei 11.638/07 (BRASIL, 2007), e estabelece no Brasil os conceitos internacionais de contabilidade e do CPC 46/2012 (CPC, 2012), além das condições de reconhecimento dos ativos em geral, quanto ao valor justo.

Vale salientar que esta pesquisa documental se baseou em materiais oficiais, como leis e pronunciamentos contábeis, por serem atos regulatórios da contabilidade brasileira. O intuito foi verificar a regulamentação vigente à qual estão submetidos os registros contábeis (MOREIRA, 2006). Além disso, reconhecer os critérios disponíveis para aplicação pelo profissional contábil, de acordo com a orientação geral do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Objetivamente, para este estudo, serão considerados o CPC01 (CPC, 2010), CPC 04 (CPC, 2012a), o CPC 46(CPC, 2012b) e a Lei 11.638, de 2007 (BRASIL, 2007).

Assim, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T19.6 (CFC, 2004), que regula a reavaliação dos ativos e a unidade de estudo definida para a pesquisa documental, teve documentos selecionados, entre Pronunciamentos Contábeis e Leis, conforme o Quadro 1.

Quadro 1 – Documentos pesquisados

Identificação	Regulação	Características	Objetivo
D01	Pronunciamento	CPC 04/2012 – Pronunciamento Contábil	Regramento para os profissionais contábeis aplicarem os critérios de valoração dos bens intangíveis, quanto ao Valor Contábil, Valor Justo e Custo.
D02	Lei federal	Lei 11.638/07	Lei que define o regramento geral sobre a administração societária das entidades, o que implica no reconhecimento de valor das empresas pelos seus ativos.
D03	Pronunciamento	CPC 01/2010 – Pronunciamento Contábil	Regramento para os profissionais contábeis aplicarem os critérios de valoração dos ativos gerais da entidade.
D04	Pronunciamento	CPC 46/2012 – Pronunciamento Contábil	Regramento quanto ao conceito e aplicabilidade do valor justo no Brasil, segundo os princípios internacionais de contabilidade.

Fonte: O autor (2020).

A partir das unidades de estudo acima citadas e distribuídas em diferentes momentos da pesquisa de campo, foram obtidos dados para a análise:

(3) pesquisa de campo, com a realização de entrevistas por meio de roteiros semiestruturados com três artistas – pintores – e três comercializadores de pinturas (gestor ou proprietário de galerias de artes de pintura) e;

(4) levantamento, por meio de pesquisa (*survey*), realizado junto aos presidentes dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), com o objetivo de compreender as percepções de quem representa a área contábil e buscar suas percepções da efetividade no uso dos critérios atuais para a valoração dos bens intangíveis, especificamente das pinturas.

Desse modo, a coleta de dados se deu em três momentos distintos:

1 – Pintores

Realizada por meio de entrevistas em profundidade, com roteiros semiestruturados, permitindo ao pesquisador incluir reflexões (BONI; QUARESMA, 2005). Para isso, foi criado

um roteiro (Apêndice A), aplicado entre os dias 26 de fevereiro e 09 de março de 2020, à amostra de pintores, autores das pinturas. As perguntas foram elaboradas para identificar o perfil desses artistas e sua relação contábil-econômica com o mercado.

A pesquisa foi realizada por meio de entrevistas, com de roteiro semiestruturado enviado aos participantes selecionados para este estudo, a saber: três pintores de obras de arte escolhidos ao acaso (na piscina de um clube, numa cafeteria e por uma pesquisa na Internet, respectivamente) que aceitaram ser entrevistados. Todos são residentes do Rio Grande do Sul e receberam em seus endereços de *e-mails* as perguntas contendo as instruções para responder, conforme Apêndice A.

O autor desta pesquisa não conhecia previamente os pintores que são profissionais, ainda que não tenham rendas apenas a partir da arte. Ou seja, esta pesquisa almejou alcançar pessoas que, de uma forma ou outra, estão vinculadas a obras de artes plásticas, como a pintura em sua atividade laboral. Outro critério necessário foi que tenham pelo menos três anos de experiência na comercialização de suas obras; além de, por conveniência e limitação orçamentária, que sejam residentes do estado do Rio Grande do Sul, não necessariamente nascidos em solo gaúcho; e também tenham experiência na relação comercial, efetuado transações comerciais de venda das obras, com, pelo menos, uma galeria de arte em qualquer lugar do Brasil ou do exterior, expondo ou comercializando por conta própria suas peças.

2 – Comercializadores

Para os comercializadores e gestores de galerias de artes, foram realizadas entrevistas, por meio de roteiro semiestruturado (Apêndice B), entre os dias 10 e 22 de abril de 2020. As perguntas foram elaboradas e distribuídas de forma a identificar o perfil dos entrevistados, os critérios de valoração das pinturas e a relação contábil-econômica dos pintores e dos comercializadores com profissionais contábeis.

Foram entrevistados três comercializadores de pinturas – gestores de galerias de artes do Rio Grande do Sul –, por meio do envio por *e-mail*, de acordo com a conveniência do entrevistado, com a abordagem inicial realizada pelo aplicativo *WhatsApp*, usado para contato inicial e convite para participar das entrevistas. O autor desta pesquisa não conhece pessoalmente os entrevistados, recebeu a indicação de um amigo em comum que atuava no mercado de artes e migrou para outro segmento. Assim, o roteiro de entrevista foi enviado para aqueles que aceitaram responder às perguntas, conforme Apêndice B.

Os critérios de seleção dos comercializadores de artes foram: ser gestores de galerias de arte com sede no estado do Rio Grande do Sul; as galerias geridas serem locais regulares de

comercialização de pinturas; cumpram os requisitos de registro comercial junto aos órgãos de fiscalização tributária e demais requisitos de localização, como alvarás e licenças; e as galerias operem por pelo menos dois anos ininterruptos. Além do mais, não foi impeditivo como critério se comercializa outros bens e serviços, desde que relacionados à arte, e essa restrição teve o objetivo de não contaminar a amostra com outras atividades econômicas de naturezas distintas desta pesquisa. Também não foi requisito obrigatório que as galerias pesquisadas comercializem peças dos pintores entrevistados, assim os pintores e os gestores podem não se conhecer, pois essa pergunta não fez parte da entrevista. O critério de que os pintores já tenham comercializado e as galerias estejam funcionando há pelo menos dois anos foi estabelecido para garantir a simetria de entrevistas sobre as transações comerciais, mesmo que as transações não tenham ocorrido entre os entrevistados.

3 – Profissionais Contábeis

Aplicado levantamento *survey*, por meio de um questionário (Apêndice C) sobre a temática da valoração dos intangíveis aos presidentes dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), que são autarquias públicas com autonomia administrativa. Esses presidentes são eleitos pelos profissionais registrados nos próprios conselhos para mandatos por tempo determinado.

Para a realização desse levantamento, foram enviados convites para responder a *survey* no endereço <<https://forms.gle/PDHnhS2L4dfqQRyk8>>, por *e-mail*. O questionário foi desenvolvido na plataforma *Google Forms* e enviado aos 27 presidentes dos CRCs, dos quais obtive apenas 6 participantes que aceitaram e responderam o questionário. O levantamento (*survey*) teve como objetivo capturar a percepção dos profissionais contábeis quanto ao tema da valoração das pinturas na produção no segmento da Indústria Criativa, bem como a aplicabilidade dos regramentos estabelecidos para a valoração dos bens intangíveis, como as pinturas.

4.2 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Após a coleta, os dados foram classificados e tabulados segundo Gil (2008, p. 177), que defende que “classicamente, a interpretação dos dados é entendida como um processo que sucede à sua análise. Mas estes dois processos estão intimamente relacionados. Nas pesquisas qualitativas, especialmente, não há como separar os dois processos”. Além disso, baseou-se em Marconi e Lakatos (2003), que colocam a análise e a interpretação como passo seguinte para a

obtenção e manipulação dos dados, caracterizando-as como atividades centrais da pesquisa, distintas e intimamente relacionadas, tratando dessa forma os dados nesta pesquisa.

Nesta fase, procurou-se a explicação que evidencie as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores, assim como as relações de causa-efeito ou estabelecer correlações. Já na interpretação, foi aplicada a racionalidade na procura por significados às respostas obtidas, permitindo ilações amplas quanto aos dados escrutinados e suas relações.

Seguindo Marconi e Lakatos (2003), foram estabelecidas relações entre os achados da pesquisa com os aspectos teóricos apresentados na revisão, gerando uma triangulação entre aspectos contábeis e respostas dos entrevistados com a *survey*. Assim, ocorreu essa “ligação com a teoria. Esse problema aparece desde o momento inicial da escolha do tema” (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 168).

Foram tomados em conta Prodanov e Freitas (2013) no esclarecimento dos procedimentos adotados, elucidando-os para tornar útil o resultado alcançado pelo estudo. Para os autores, o rigor e a sistematização são fundamentais para a validação da pesquisa. Logo, a técnica adotada foi a análise de conteúdo em profundidade, baseada em Bardin (2011). Primeiramente, foi feita a organização e a análise em três polos cronológicos, conforme Bardin (2011, p. 125):

(1) a pré-análise – fase de organização propriamente dita, que objetivou sistematizar e operacionalizar as ideias iniciais;

(2) a exploração do material – aplicação das definições tomadas na fase de pré-análise, incluindo a codificação, a decomposição e a enumeração;

(3) o tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação. Os resultados brutos foram tratados de maneira a serem significativos e válidos. Nesta fase da pesquisa que se montam os quadros e modelos, explicitando as informações obtidas, a partir das quais, se pode, então, propor inferências e interpretações na busca de atingir os objetivos.

Os procedimentos de análise de conteúdo foram organizados conforme proposto por Bardin (2011, p. 147), que explica: “organiza-se os dados em redor de um processo de categorização”. Para a autora, “a categorização é um processo do tipo estruturalista e comporta duas etapas: inventário; e classificação” (Ibid., p. 148). Assim, foi preciso repartir os elementos de uma forma organizada nas categorias estabelecidas. Para a análise de dados, foram propostas três categorias, *a priori*:

1. Critérios subjetivos de valoração das pinturas pelos autores e comercializadores;
2. Critérios contábeis quanto aos valores dos bens intangíveis para registro nos balanços das entidades estabelecidos nos regramentos legais;

3. Dimensões para aprimoramento da valoração de bens intangíveis.

A análise de conteúdo seguiu a técnica de análise categorial, desmembrando o texto nas unidades de estudo da fundamentação teórica, entrevistas em profundidade e pesquisa documental em unidades cujo reagrupamento por categorias permitiu a investigação do tema, efetuando o enquadramento dos achados nas dimensões. Assim, os dados brutos de entrevistas coletados a partir dos roteiros foram transcritos na íntegra. A partir deles, foram localizados os achados pertinentes às questões de pesquisa, de acordo com Bardin (2011), evitando informações confusas, distorcidas, incompletas, que podem prejudicar o resultado da pesquisa.

A codificação (identificação) teve como base três grupos de dados, conforme a sua origem: os documentos, que iniciarão com a letra D, e as entrevistas em profundidade, com a letra E, já as respostas do levantamento (*survey*) têm a indicação CRC. Desse modo, os dados foram enumerados no seu grupo, em sequência crescente, por ordem de resposta de cada participante da pesquisa. Os códigos gerados não representam qualquer ordem de grandeza, cronologia, função ou importância, mas o significado de codificar o material foi transformar em recortes os textos que permitiram a agregação e a enumeração para representar o conteúdo suscetível ao esclarecimento. Portanto, seguindo Bardin (2011), foi criado um índice a partir do texto com os recortes dos textos.

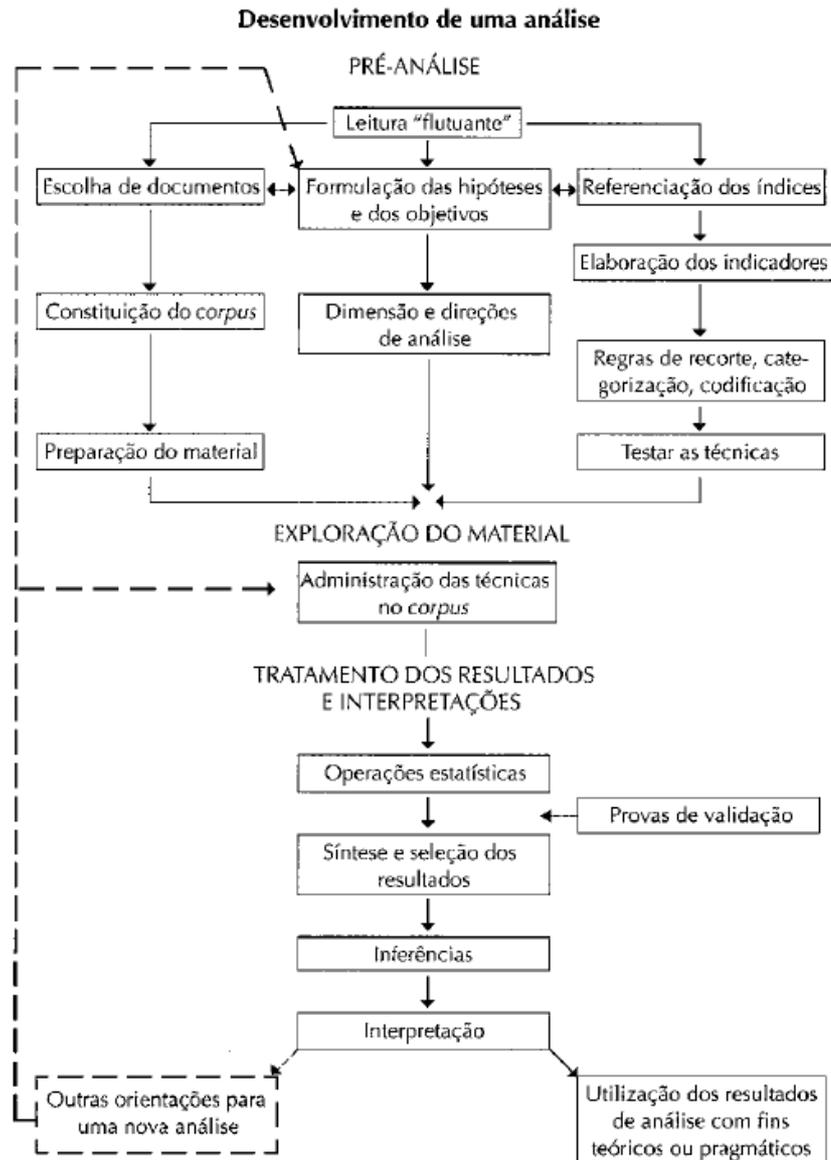
Especificamente para esta pesquisa, os recortes – unidades de registro e contexto – tiveram como critérios os de valoração que surgiram nos textos das entrevistas em profundidade e nos documentos da análise documental, como proposto por Bardin (2011, p. 134) “é a unidade de significação codificada e corresponde ao segmento de conteúdo considerado unidade de base, visando a categorização”. Logo, os dados foram organizados, gerando tabelas e imagens que permitiram a análise visual para detectar as semelhanças e as diferenças em relação ao enquadramento nas categorias de análise. A análise foi qualitativa, e a função das frequências (de aparição) do índice não foi considerada, dispensando qualquer análise estatística profunda.

Ainda com base em Bardin (2011), a aparição da unidade (mencionada) deu significado à análise, pois “o que caracteriza a análise qualitativa é o fato de a inferência – sempre que é realizada – ser fundada na presença do índice (tema, palavra, personagem etc.), e não sobre a frequência da sua aparição” (BARDIN, 2011, p. 146). Vale ressaltar que as inferências a partir das variáveis encontradas foi uma etapa importante de validação dos achados na busca de investigação de causas a partir dos efeitos. Assim, foi possível validar a correlação entre as unidades de significado e a relação (BARDIN, 2011).

Já a tabulação do resultado do levantamento (*survey*) teve a função de explicitar de forma descritiva a percepção de importância do tema desta pesquisa entre os presidentes dos

Conselhos Regionais de Contabilidade. A análise estatística básica foi aplicada apenas para o levantamento (*survey*), a fim de propiciar informações resumidas que, relacionadas aos achados nas entrevistas, foram relevantes na análise. De forma geral, o percurso seguiu as recomendações do Diagrama de Análise de Conteúdo (Figura 5).

Figura 5 – Diagrama de Análise de Conteúdo



Fonte: Bardin (2011, p. 132)

A partir da análise dos dados coletados na pesquisa bibliográfica, documental e de campo, de forma articulada com as contribuições do marco teórico, buscaram-se alcançar os objetivos estabelecidos e responder o problema imposto nesta pesquisa.

5 PESQUISA DE CAMPO

Neste item, serão apresentados os resultados da coleta de dados, por meio da pesquisa de campo, que envolveram três etapas:

1. Entrevistas com três pintores de Porto Alegre que atenderam os critérios estabelecidos e se constituem na amostra deste estudo;
2. Entrevistas com três gestores de galerias de arte do Rio Grande do Sul que também atenderam aos critérios de seleção, constituindo esta amostra;
3. Pesquisa *survey* proposta a todos os presidentes de Conselhos Regionais de Contabilidade do país, por serem os representantes legais desta categoria profissional.

5.1 RESULTADOS DAS ENTREVISTAS COM PINTORES

Serão apresentados os resultados coletados na aplicação dos roteiros específicos para os pintores que atendam os critérios de seleção, buscando em cada seção identificar informações pertinentes aos objetivos desta pesquisa. As perguntas foram enviadas aos entrevistados por e-mail e, durante prestação de respostas houve, quando demandado pelo entrevistado, por telefone, esclarecimentos sobre dúvidas.

Por questões éticas e de sigilo quanto a informações de valores e práticas comerciais, todas as informações que poderiam identificar o respondente foram omitidas nas transcrições. Assim, os entrevistados foram codificados com a sigla EP, que significa entrevistado pintor, e um número de ordem cronológica sobre a realização da entrevista. Desse modo, os pintores entrevistados têm o perfil delineado por tabulação das informações, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Perfil dos pintores entrevistados

Identificação do Item	Unidade	Idade	Tempo de atuação	Mídia de entrevista
EP01	Entrevista com pintor produtor de obras de artes	42 anos	04 anos	Trocas de e-mails
EP02	Entrevista com pintor produtor de obras de artes	71 anos	10 anos	Trocas de e-mails
EP03	Entrevista com pintor produtor de obras de artes	60 anos	37 anos	Trocas de e-mails

Fonte: O autor (2020).

Foi possível estabelecer o perfil dos entrevistados:

EP01 é do gênero feminino, com 42 anos e com a principal atividade remunerada atualmente como atriz convidada por uma rede de televisão brasileira. Também fabrica flores

gigantes artesanais e pinta paredes e telas para eventos, com o principal ateliê de pintura na sua casa, em Porto Alegre/RS. Além disso, possui formação acadêmica em nível de graduação pela ESPM em Fotografia, exerce a pintura desde os dezesseis anos e comercializa suas obras há quatro anos.

EP02 é do gênero masculino, com 71 anos de idade e principal fonte de renda é a aposentadoria como arquiteto, pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Não exerce outras atividades remuneradas, e seu local de produção artística é sua casa, em Porto Alegre/RS. É formado em arquitetura e pinta há, pelo menos, 10 anos.

EP03 é do gênero feminino, com idade de 60 anos, professora de artes aposentada pela rede municipal de ensino de Porto Alegre/RS, sendo sua principal remuneração. Possui também um ateliê de pintura onde comercializa outras obras, faz produções próprias e orientações de processos pictóricos, sendo seu local de trabalho no bairro Cidade Baixa, em Porto Alegre. Pinta há 37 anos, desde 1983, quando passou a expor e a comercializar suas obras. Além disso, é bacharel em Desenho e Plástica, pela Universidade de Passo Fundo, e possui licenciatura pela mesma instituição em Artes, com de Pós-Graduação em Museologia e Patrimônio Cultural, pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

Os questionamentos seguiram por questões específicas quanto à distinção, premiações e exposições no exterior. Assim, foi feito um bloco de perguntas quanto à subjetividade nos critérios de valoração e, por fim, sobre aspectos contábeis, como segue:

Questões específicas:

Possui alguma distinção? Premiação?

EP01: Não.

EP02: Não.

EP03: Fui selecionada em 1983 no 1º Salão de Arte da PIRELLI, no MASP, em São Paulo, entre as 100 melhores pinturas do Brasil.

Já fez alguma exposição no exterior? Onde?

EP01: Pinturas e fotografias em Portugal e Londres

EP02: Não.

EP03: Não.

Questões da subjetividade:

Qual a principal forma de comercialização das obras?

EP01: Exposições, redes sociais e encomendas por recomendações.

EP02: Em galerias, espaços de artes, restaurantes, cafés e lojas de artes e decoração.

EP03: Direta, divulgada através de redes sociais ou quando participo (ou faço) exposições.

Quem estabelece os preços das obras?

EP01: Eu.

EP02: Sou eu.

EP03: Eu, porque trabalho sozinha. Caso fosse em galeria, a galeria que estipula.

Quais os critérios para estabelecer os preços das obras?

EP01: Técnica utilizada, dimensões, tempo de mão de obra, urgência de entrega e materiais.

EP02: Cobro por metro quadrado, na maioria dos casos. Poucas vezes, faço preço aleatório, por exemplo para feiras ou exposições.

EP03: Cálculo do material, tempo de trabalho e processo criativo.

Os preços das obras são sensíveis às premiações?

EP01: Ainda não fui premiada.

EP02: Nunca tive premiação.

EP03: Às vezes é (depende do prêmio).

Renda anual de comercialização de pinturas?

EP01: Difícil responder, pois varia muito. Mas de julho/19 a até fevereiro/20 o valor obtido foi de R\$ 36 mil.

EP02: Entre 2010 a 2015, em média R\$ 7.000,00/ano. De 2016 a 2019, a média caiu para R\$ 6.000,00/ano.

EP03: Muito baixa. Em um ano posso vender absolutamente nada, o que é comum.

Sobre os aspectos contábeis e aplicação de critérios:

Qual o principal custo de produção?

EP01: Depende muito da obra. Não há uma média. Neste momento, pode variar de R\$ 600,00 a R\$ 2.000,00

EP02: Entre R\$ 5.000,00 a R\$ 6.000,0

EP03: O Custo é relativo, porque as tintas são de longa durabilidade, o suporte (de algodão, viscose, plástico, papelão, Eucatex) ou a própria tela profissional não são de alto custo. O

que varia é a grande produção para montar uma exposição, num custo aproximado de R\$ 8.000,00, e após, nada de retorno.

Possui assessoramento contábil regular?

EP01: Não.

EP02: Não.

EP03: Não.

É pessoa Física ou Jurídica?

EP01: Física.

EP02: Física.

EP03: Física.

Qual o regime de tributação (MEI, SIMPLES, Presumido ou Real)?

EP01: Não tenho ideia.

EP02: Não tenho nenhum regime de tributação, pois minha renda como artista é mínima.

EP03: Declaração de Pessoa Física.

5.2 RESULTADOS DAS ENTREVISTAS COM GESTORES DE GALERIAS

Serão apresentados os resultados coletados na aplicação dos roteiros específicos para os gestores de galerias que atendam os critérios de seleção, buscando em cada seção identificar informações pertinentes aos objetivos desta pesquisa. As perguntas foram enviadas aos entrevistados por e-mail e, durante prestação de respostas, houve, quando demandado pelo entrevistado por telefone, esclarecimentos quanto às dúvidas.

Por questões éticas e de sigilo quanto ao empreendimento, as informações de valores e as práticas comerciais foram suprimidas, de forma que não seja possível identificar a galeria ou o gestor. Os entrevistados foram codificados com a sigla de EG, que significa entrevistado gestor, e acrescentado um número de ordem cronológica em relação à realização da entrevista.

O Quadro 2 permite visualizar o perfil dos entrevistados dos comercializadores das pinturas.

Quadro 2 – Perfil dos gestores de galerias de artes entrevistados

Identificação do Item	Unidade	Idade	Idade da galeria	Mídia de Entrevista
EG01	Entrevista com gestor da galeria de artes	29 anos	3 anos	Troca de e-mails
EG02	Entrevista com gestor da galeria de artes	Não respondeu	8 anos	Troca de e-mails
EG03	Entrevista com gestor de galeria de artes	43 anos	15 anos	Troca de e-mails

Fonte: O autor (2020).

Foi possível estabelecer um perfil para cada um dos entrevistados na aplicação das entrevistas com os gestores de galerias, como segue:

EG01 é do gênero feminino, com idade de 29 anos e formação em arquitetura.

EG02 preferiu não informar seu gênero ou sua idade, somente que a galerista possui mestrado em Artes Visuais, pelo PPGA/UFRGS. É, também, pesquisadora CNPq em Processos Híbridos na Arte Contemporânea - IA/UFRGS.

EG03 é do gênero masculino, 43 anos de idade e formação em bacharel em Artes Plásticas e mestrado em Poéticas Visuais, ambas pelo instituto de Artes da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

Os questionamentos seguiram por questões específicas sobre informações da galeria, quanto à distinção, premiações e gestão, assim como um bloco de perguntas quanto à subjetividade dos critérios e, por fim, dos aspectos contábeis, como segue:

Além das pinturas, há outros itens para venda?

EG01: Esculturas.

EG02: Comercializamos somente obra de arte.

EG03: Sim, fotografias e produções.

Quais outras atividades remuneradas são exercidas? Cursos? Locação?

EG01: Sim, eventualmente cursos.

EG02: Não procedemos locação. O espaço é destinado às exposições dos artistas representados. Os cursos, gratuitos.

EG03: Até hoje, apenas vendas, mas existe a possibilidade de cursos e locação.

Há outras unidades ou canais de comercialização (*e-commerce*)?

EG01: Sim, no próprio site da galeria e redes sociais.

EG02: Sim, trabalhamos com outros canais, como plataforma de marketplace.

EG03: Apenas a página do atelier no Facebook/Instagram.

Há quantos anos atua no mercado de artes com pintura?

EG01: 3 anos com a minha galeria, antes ajudava minha família.

EG02: 8 anos.

EG03: 15 anos, desde 2005.

Possui formação acadêmica?

EG01: Arquitetura

EG02: A galerista possui mestrado em Artes Visuais, pelo PPGA/UFRGS. É, também, pesquisadora CNPq em Processos Híbridos na Arte Contemporânea - IA/UFRGS.

EG03: Bacharel em Artes Plásticas e mestrado em Poéticas Visuais, ambas pelo instituto de Artes da UFRGS.

Respostas sobre os critérios e a subjetividade:

Qual a principal forma de comercialização das obras?

EG01: 80% das comercializações são feitas fisicamente dentro da galeria, 20% via *e-commerce*.

EG02: Através de venda para o RS e estados do Brasil e participações em feiras de arte.

EG03: Eventos e catálogos on-line.

A galeria possui alguma distinção? Premiação?

EG01: A galeria é nova. Ainda não possui.

EG02: Tem prêmios como: em 2016, cinco categorias no Prêmio Açorianos de Artes Plásticas do RS; em 2015, em Mídias Tecnológicas; em 2014, Espaço Institucional no Açorianos de Artes Plásticas do RS.

EG03: Não.

A galeria expõe regularmente? Já fez alguma exposição no exterior? País?

EG01: Não fazemos exposições além da galeria, entretanto recebemos muitos artistas para expor no nosso espaço.

EG02: Sim. Expõe regularmente a produção de seus artistas em seu espaço de exposição e em espaços de parceiros no Brasil.

EG03: Fazemos exposições anualmente. Nunca fizemos no exterior.

Quem estabelece os preços das obras?

EG01: A galeria junto aos artistas.

EG02: As obras são precificadas em função do nome do artista, do currículo, da trajetória, da atuação, da pesquisa... há um consenso entre o artista e a galerista.

EG03: Eu.

Quais os critérios para estabelecer os preços das obras?

EG01: O valor é definido junto com o artista, por meio de análise do trabalho e currículo.

EG02: O valor está no artista, e não no objeto. Consideram-se, principalmente, participações em coleções de arte importantes no Brasil e no exterior, número de exposições individuais, representação por galerias importantes no Brasil e no exterior, a pesquisa artística, premiações, entre outros.

EG03: Custo dos materiais e o tempo de produção, considerando aspectos físicos (mão de obra) e criativos (inspiração).

Os preços das obras são sensíveis às premiações?

EG01: Sim.

EG02: Sim. Premiações recebidas pelo artista em importantes instituições ajudam a reforçar o valor do seu nome e, conseqüentemente, valorar sua posição no sistema e mercado.

EG03: Não tenho premiações.

Faturamento anual pela comercialização de pinturas?

EG01: R\$ 150.000,00/ano

EG02: Preferiu não informar

EG03: Não tenho um faturamento específico para pinturas.

Respostas sobre os aspectos contábeis e seus critérios:

Qual o principal custo de operação?

EG01: R\$ 4.000,00

EG02: Participação em feiras e realização de exposições.

EG03: Água, luz, telefone e Internet. R\$ 500,00 em média.

Possui assessoramento contábil regular?

EG01: Sim.

EG02: Sim.

EG03: Sim.

Já teve algum evento societário – entrada ou saída de sócios? Como foi tratada a valoração do acervo?

EG01: Não.

EG02: Não.

EG03: Não.

Qual o regime de tributação (MEI, SIMPLES, Presumido ou Real)?

EG01: SIMPLES.

EG02: SIMPLES.

EG03: MEI.

5.3 RESULTADOS DA *SURVEY* COM OS PRESIDENTES DE CRCS

Neste item, serão apresentados os resultados da captação de informações prestadas por seis presidentes de Conselhos Regionais de Contabilidade do Brasil, com base em pesquisa do tipo *survey*. Apesar de solicitado a todos por e-mail, durante 6 semanas, que respondessem à pesquisa, a quantidade de respostas foi suficiente apenas para atingir a validade da pesquisa (20%). Esse levantamento teve como proposição captar a percepção dos entrevistados em relação ao tema das pinturas e da Indústria Criativa.

Nesta seção, são apresentados os gráficos e os resultados coletados por provocação (convite) feita aos presidentes dos Conselhos Regionais de Contabilidade, em pesquisa do tipo *survey*, buscando identificar informações pertinentes aos objetivos desta pesquisa. As questões foram enviadas aos entrevistados por formulário no ambiente virtual (internet), por meio da plataforma Google Forms, conforme Apêndice 3.

Por questões éticas e desinteresse em informações individualizadas, os resultados são apresentados de forma sumarizada e, quando respondida em texto, sem qualquer forma de

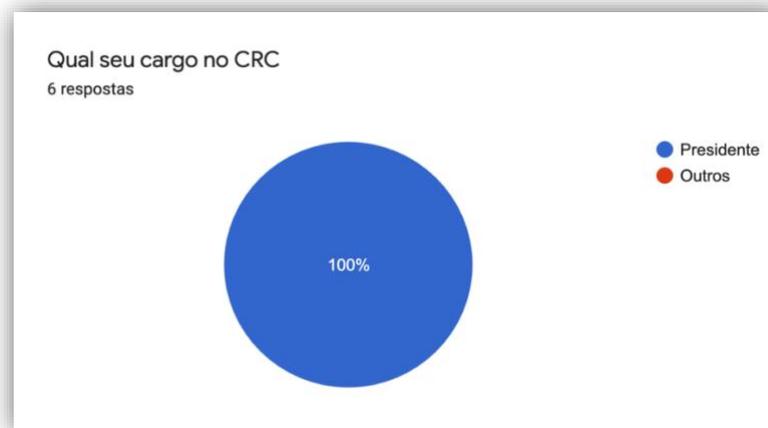
identificação dos respondentes. O perfil de cada pesquisado estará identificado conforme o Quadro 3.

Quadro 3 – Perfil dos presidentes de CRCs

Identificação do Item	Cargo do participante	Principal área de atuação profissional	Relevância atribuída ao tema	Experiência com o processo de contabilização
CRC01	Presidente	Docente	Muito relevante	Não
CRC02	Presidente	Proprietário de organização contábil	Muito relevante	Não
CRC03	Presidente	Proprietário de organização contábil	Muito relevante	Não
CRC04	Presidente	Proprietário de organização contábil	Relevante	Não
CRC05	Presidente	Servidor público	Relevante	Não
CRC06	Presidente	Proprietário de organização contábil	Relevante	Não

Fonte: O autor (2020).

Gráfico 1 – Cargo

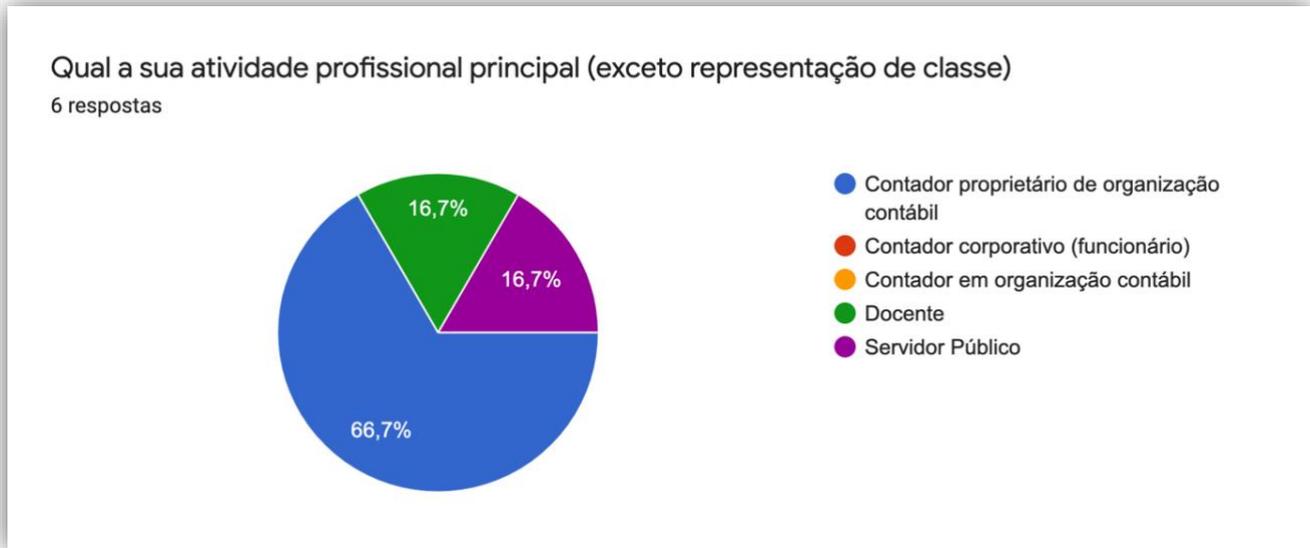


Fonte: Pesquisa própria (2020)

Base: 6 participantes

Conforme o Gráfico 1, como esperado, apenas presidentes de CRC responderam à pesquisa. Como líder da categoria, eleito pelos seus pares, seus perfis podem ser tomados como uma referência da atuação profissional.

Gráfico 2 – Atividade Profissional

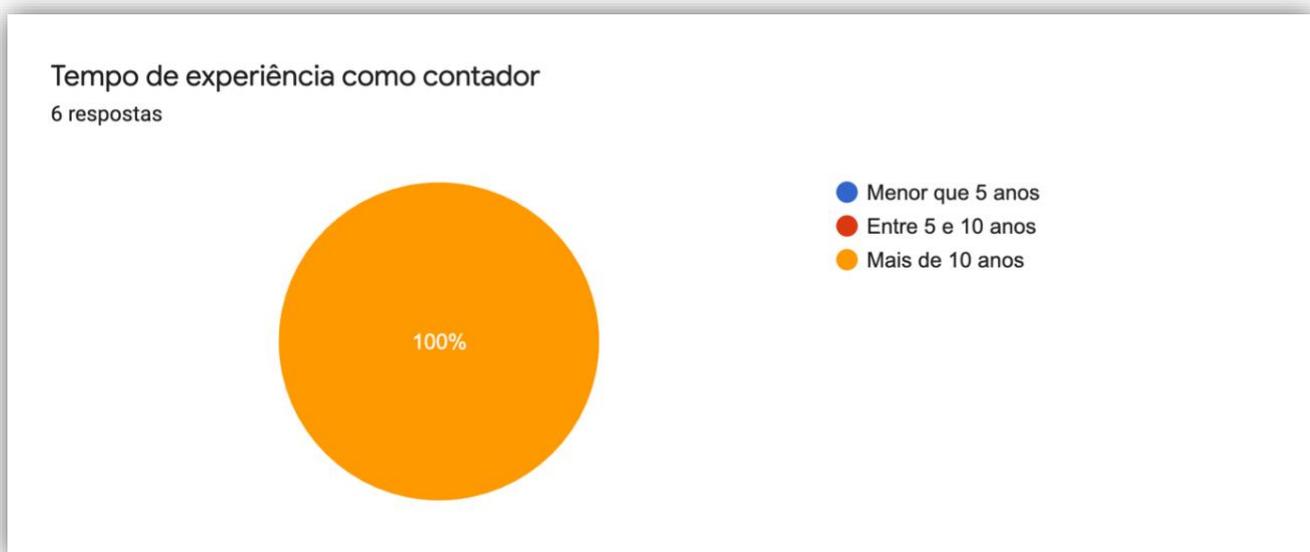


Fonte: Pesquisa própria (2020)

Base: 6 participantes

A amostra se evidenciou diversificada, ainda que não tenha obtido ao menos um representante por categoria. Aqui, temos respostas de servidores públicos, docentes da área contábil e, preponderantemente, proprietários de organização contábil, ou seja, prestadores de serviços contábeis privados que prestam suporte, como seus serviços, a outros empreendedores.

Gráfico 3 – Experiência Profissional



Fonte: Pesquisa própria (2020)

Base: 6 participantes

Nessa amostra, temos um conjunto de respostas de profissionais com experiência, que vivenciaram a implantação do IFRS no Brasil em 2008, pois os impactos não foram imediatos, já que a implantação foi gradual. Essa informação é importante, porque, a partir da adoção dos padrões internacionais, o Brasil passou de um sistema contábil específico para um sistema aberto, compatível com muitos países.

Gráfico 4 – Avaliação de Bens Únicos



Fonte: Pesquisa própria (2020)

Base: 6 participantes

O conjunto de respostas para a questão permite perceber que a imprecisão para avaliar peças únicas, como as obras de arte, é preponderante entre os líderes contábeis, o que reafirma que a valoração de peças únicas não são comparáveis e, portanto, seguem padrões de valor distintos da lógica de mercado (para itens seriados).

Gráfico 5 – Participação em avaliação/reavaliação de intangíveis

Fonte: Pesquisa própria (2020)

Base: 6 participantes

Essa amostra exibe a predominância de profissionais que não participaram de avaliação/reavaliação de intangíveis. Assim, pode-se perceber que a experiência dos respondentes é restrita a uma pequena parcela na amostra.

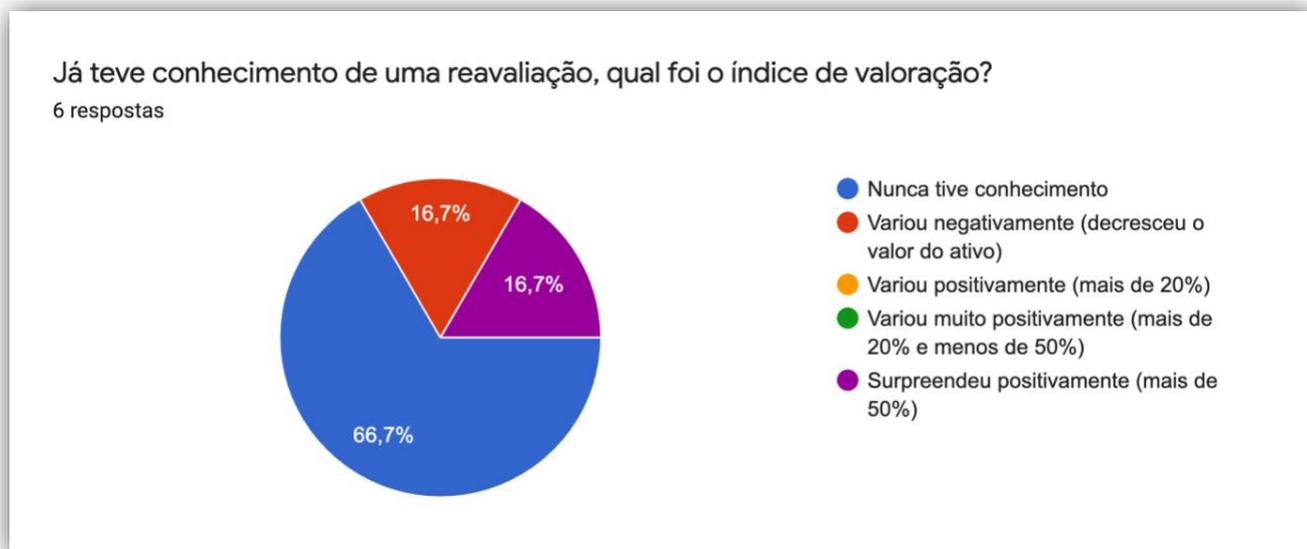
Gráfico 6 – Solicitação de reavaliação de intangíveis

Fonte: pesquisa própria

Base: 6 participantes

Percebe-se nas respostas que a totalidade não solicitou uma reavaliação de ativos intangíveis, seja por nunca ter a necessidade ou não confiar nos resultados de uma reavaliação.

Gráfico 7 – Resultado de reavaliação



Fonte: Pesquisa própria (2020)

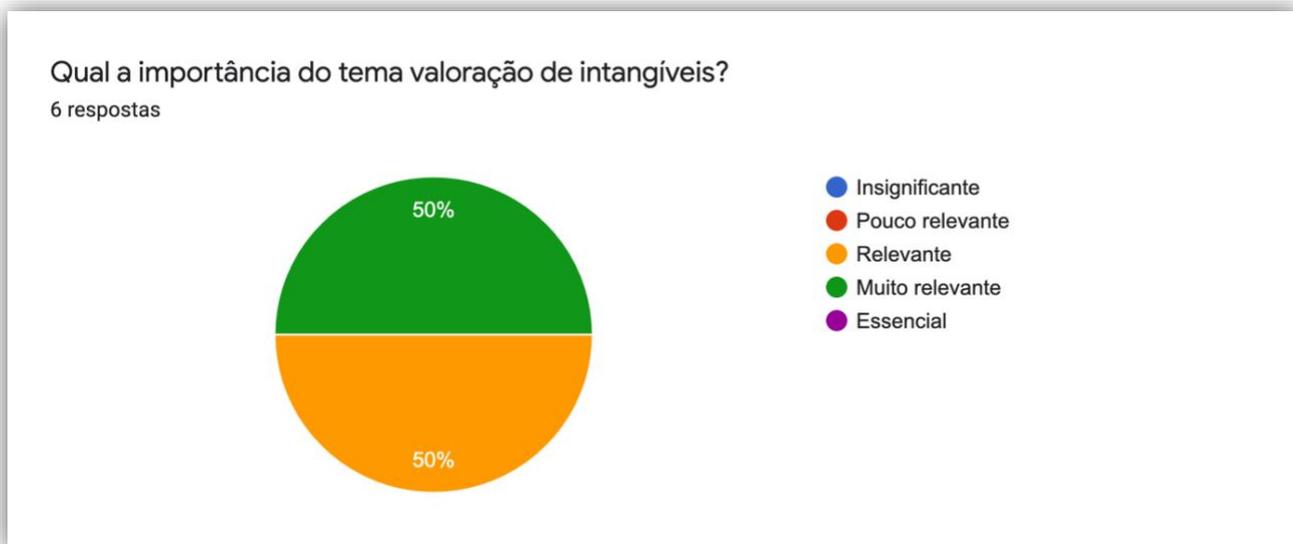
Base: 6 participantes

Neste gráfico, é possível perceber que os presidentes já tiveram, ainda que apenas um terço dos respondentes, conhecimento de reavaliações de intangíveis. Entre aqueles que com conhecimento de reavaliações, a proporção entre resultados positivos e negativos se equivalem.

Já contabilizou PINTURAS como obra de artes, por favor, descreva? (caso não tenha esta experiência apenas informe NÃO) 6 respostas

Não (todos)

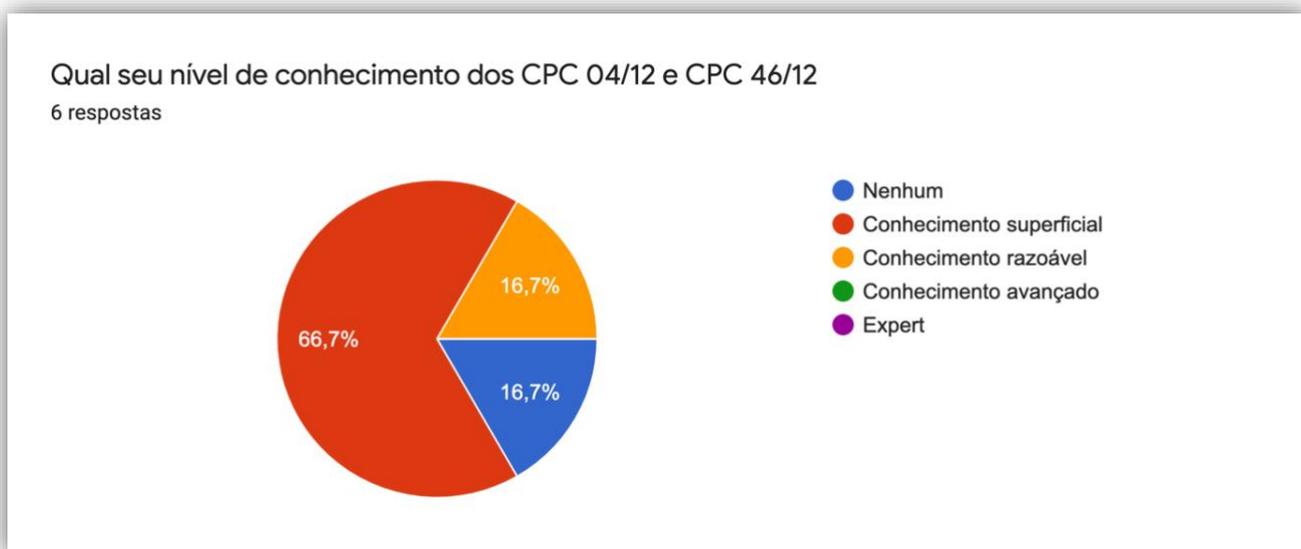
Nenhum dos respondentes esteve diante de uma situação de registrar no balanço de algum empreendimento uma pintura como obra de arte. Isso significa também que nenhum dos respondentes esteve diante da situação de confiar (ou não) na valoração dessas peças.

Gráfico 8 – Importância de valoração de intangíveis

Fonte: Pesquisa própria (2020)

Base: 6 participantes

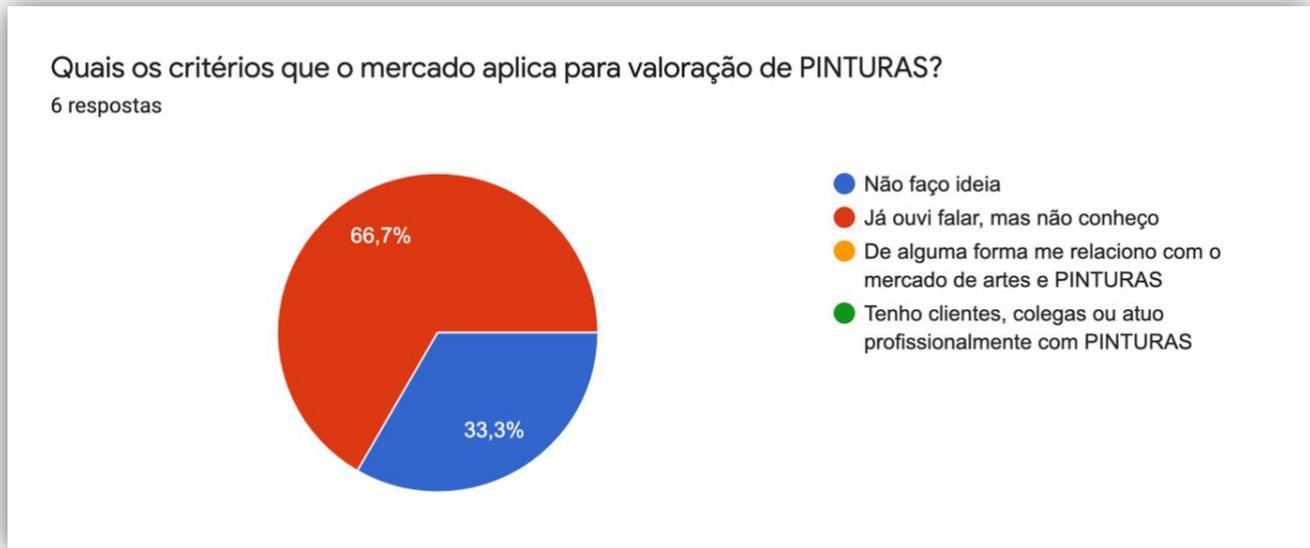
Os profissionais provocados a responder a esta pesquisa são unânimes em atribuir importância ao tema da valoração dos ativos intangíveis, pois 50% acreditam ser relevante, enquanto a outra metade percebem ser muito relevante.

Gráfico 9 – Nível de conhecimento dos CPCs 04/12 e 46/12

Fonte: Pesquisa própria (2020)

Base: 6 participantes

Pelas respostas, a amostra exhibe o nível de conhecimento superficial ou até mesmo nenhum conhecimento sobre os CPC 04/12 e CPC 46/12, que tratam de registros de intangíveis.

Gráfico 10 – Conhecimento dos critérios de valoração de pinturas

Fonte: Pesquisa própria (2020)

Base: 6 participantes

Os presidentes contábeis desconhecem os critérios de valoração das pinturas, ao menos pelas informações da amostra, tem-se que a totalidade não os conhece, ainda que já tenha ouvido falar sobre o assunto.

Qual a participação (percentual) da Indústria Criativa no PIB brasileiro? 6 respostas

Desconheço.

Conforme mapeamento da indústria criativa no Brasil da Firjan SENAI, os últimos dados são de 2017, com o percentual de 2,17%

Desconheço

Desconheço

2,61%

3%

Os presidentes estão divididos em: uma metade que possui uma percepção muito próxima da realidade quanto à representação econômica da Indústria Criativa, e outra metade que desconhece o potencial econômico deste segmento econômico.

Quantas pessoas trabalham na Indústria Criativa no Brasil? 6 respostas

Desconheço.

Conforme a mesma fonte de informação anterior, são 837,2 mil profissionais

Desconheço

Desconheço

871 mil

850 mil

Metade dos respondentes (presidentes) possuem percepção precisa sobre a ocupação de profissionais criativos, já a outra metade desconhece o volume de postos de trabalho gerados pela Indústria Criativa.

Qual a principal atividade da Indústria Criativa que você conhece? 6 respostas

Desconheço.

Tecnologia

Nada a declarar

Desconheço

Consumo

Tecnologia

Os presidentes, quando tratam de Indústria Criativa, são divididos em dois grupos na amostra: os que desconhecem totalmente e os que apontam ao menos uma atividade pertinente.

Qual a sua definição de arte? 5 respostas

Habilidade para executar uma finalidade ou produzir objetos, na maioria das vezes, único.

Arte é uma atividade humana que gera manifestações de diversas formas a partir das percepções e habilidades de quem está executando

Processo criativo, que leva em consideração talento e habilidades pessoais.

Atividade realizada por artista

Atividade humana para apresentação de realidades diferentes

Para os respondentes sobre a arte, termo ou ideia em comum, relacionam à produção fora do contexto dos bens seriados, tanto que se percebe pelas expressões “único”, “habilidades pessoais”, “realidades diferentes” e “percepções e habilidades de quem está executando”. Ou seja, na maioria das respostas está presente uma ligação ao quesito pessoal (único), enquanto um dos respondentes optou por não responder à questão.

Qual a sua definição de pintura? 5 respostas

Arte de pintar, de reproduzir fatos ou conceitos.

Arte de pintar uma superfície, tais como papel, tela ou parede

Uma imagem feita graficamente, de forma digital ou manual sobre uma tela ou fundo.

É a aplicação de pigmento em forma líquida a uma superfície, a fim de colori-la.

Registro através de utilização de pigmentos

A essa pergunta, suas respostas levam a uma confirmação de que as pessoas que prestaram as informações estavam cientes de que tipo de pintura a pesquisa está tratando. Quando os respondentes relacionam a pintura com a arte manual da criação (única do instante da criação), estão tratando nas suas respostas da pintura como obra de arte.

Dessa maneira, a partir dos dados coletados na pesquisa de campo, da pesquisa bibliográfica faz-se o cruzamento que resulta na análise apresentada no próximo capítulo.

6 ANÁLISE

Neste capítulo, são apresentados os dados coletados deste estudo, promovendo o diálogo entre a teoria apresentada na fundamentação teórica, os dados da pesquisa documental em relação à valoração dos ativos intangíveis da contabilidade, os dados coletados na pesquisa de campo, por meio da aplicação das entrevistas com pintores e comercializadores das pinturas, além da pesquisa *survey*, feita junto dos presidentes dos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Para identificar os critérios de valoração da criação e sua importância econômica para operadores das artes e profissionais contábeis, foram consultados pintores e gestores de galerias do Rio Grande do Sul, considerando a opinião dos presidentes dos Conselhos Regionais de Contabilidade, os representantes legais da categoria profissional. A partir dos dados coletados a partir dessas fontes, buscaram-se contribuições para ampliar o entendimento sobre a relação entre os critérios subjetivos dos artistas e agentes comercializadores com os critérios contábeis.

Assim, a análise de conteúdo dos dados coletados se deu com base no procedimento metodológico sugerido por Bardin (2011), priorizando não só a análise qualitativa, como a quantitativa, visto que será tratado também o valor atribuído a pintura. Assim, será dado um tratamento estatístico apenas em se tratando do valor econômico, e as discussões relacionadas ao subjetivo, às opiniões, às emoções e às percepções dos participantes desta pesquisa serão direcionadas à análise qualitativa. Nesse contexto, Bourdieu (2018) salienta que o valor inestimável de uma obra de arte está na simplicidade da gratuidade do valor como expressão pessoal por meio da pintura. Nesse caso, a valoração financeira estaria em segundo plano, pois o valor econômico pela produção da obra não seria o alvo principal dos artistas. Portanto, o artista não faria suas obras por puro interesse econômico, mas pela maneira de expressar seu dom. Assim, a economia teria um refúgio na predileção no domínio da arte, pois o tempo (e dedicação) e as habilidades pessoais não seriam reconversíveis em valor/dinheiro.

Os artistas pintores que participaram desta pesquisa comprovam a percepção de Bourdieu (2018), pois os entrevistados possuem outras atividades remuneradas, não sendo a principal a pintura, como é o caso da EP01, que é atriz convidada em uma rede de televisão, e EP02, arquiteto aposentado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, e, ainda EP03, professora aposentada de Artes da rede municipal de ensino de Porto Alegre. Para esse grupo de participantes, aplicando o pensamento de Bourdieu (2018), a pintura é a forma de expressão. Porém, se aplicada a teoria de Fischer (2015), a manifestação, por meio da pintura, busca o eu completo. Ainda que fosse pela proposição de Bachelard (2007) quanto ao momento

incontrolável do instante da criação, restaria uma grande distância, pela busca do efeito econômico nesta amostra.

Para Annunziata e Evans (2012), a dedicação e a produtividade podem ser compensadas com reconhecimento, reputação ou contribuição para um bem comum. Esses fatores individuais e intangíveis tornam a remuneração financeira menos atrativa aos profissionais criativos, que pintam porque gostam e não pelo valor da venda da pintura. Fischer (2015) também posiciona o comportamento do artista como um ser coletivo, portanto, colaborativo, estando o proveito próprio aquém do valor social do trabalho e do poder econômico. Também Camargo (2017) propõe que o trabalho, quando inclusivo, gera outros sentimentos que ultrapassam o valor econômico. Em relação a isso, pode-se pensar que o rendimento/valor para os artistas pode ter outras nuances que não se limitam ao financeiro, corroborando com Fischer (2015), quando ressalta o desejo do artista de ser o eu (como indivíduo) completo.

Sabe-se desde já que os artistas pintores participantes deste estudo não possuem nesta atividade sua única fonte de renda. Pelo contrário, não houve a citação da produção de pinturas como única remuneração e, nesse sentido foram citadas outras fontes de renda como principais, conforme respostas para a questão referente a isso, em que EP01 produz artesanato de flores gigantes para decoração e pinta painéis em paredes como atividade remunerada. Apenas EP02 afirma ter como atividade remunerada a aposentadoria e a produção de pinturas, enquanto EP03 mantém um ateliê de pintura e orienta pessoas em processos pictóricos.

Os gestores das galerias colocam que a principal fonte de receitas é a comercialização das obras de arte. Assim, EG01 afirma que, na galeria sob sua gestão, além da comercialização das peças, há cursos remunerados, embora sem regularidade. Já EG02 demonstra que realiza apenas exposições para exibir a produção dos pintores representados, ou seja, atende somente seu objetivo de comercialização de peças de arte. Por outro lado, EG03 declara, até a realização da entrevista, que somente realizou vendas como fonte de receitas e, apesar da possibilidade de ofertar cursos, isso ainda não acontece.

Os estabelecimentos comerciais de arte, incluindo a pintura, podem prosperar a partir das transações de vendas de obras, exclusivamente. Para Drucker (1992), a produção inteligente e criativa atrai a atenção da sociedade atual, mas, paradoxalmente, os pintores precisam exercer outras atividades remuneradas, pois apenas da venda de sua arte não teriam condições econômicas de sustento, mas somente a realização pessoal, já que a comercialização é realizada pela galeria.

Os benefícios para a sociedade mencionados por Takeuchi e Nonaka (2008) estariam limitados, possivelmente, ao agente comercial que faz a oferta, da qual decorreria uma visão da

sociedade em que apenas a galeria ofertaria benefícios a partir de bens intangíveis. Isso é destoante para Florida (2011), que relaciona a criatividade econômica ao empreendedorismo. Assim, os artistas teriam maior sacrifício na sustentação de empreendimentos baseados na criatividade, já que ficam com a menor parcela dos rendimentos.

Ao incluir na análise as respostas da questão sobre as demais fontes de receitas das galerias, percebe-se que o comércio de artes predomina, ainda que a pintura possa dividir espaço com outras manifestações de artes. Diante disso, Fischer (2015) propõe a fruição da grande capacidade humana para associar-se e transacionar ideias e experiências para atingir a plenitude de se apoderar das experiências alheias. Logo, as galerias podem ser espaços para além da comercialização e fomentar sinergias, por meio de associações entre os criativos.

Como afirma Gorz (2005), a valoração do que é produzido em colaboração, com base nos conhecimentos imateriais, tende a ser a nova economia. Desse modo, verificou-se que, entre os gestores das galerias que participaram desta pesquisa, não apenas as pinturas são fontes de receitas, como também outras formas de arte. Neste sentido, Florida (2011) afirma que os ambientes criativos cooptam por diferentes praticantes de criatividade, o que vem ao encontro das respostas de EG03 e de EG01, quando mencionam outras expressões de arte, como esculturas e fotografias, que também estão incluídas nos segmentos da Indústria Criativa, conforme Firjan (2019).

Vale ressaltar que o espaço da produção e da comercialização também possuem nuances distintas. Ao comparar as respostas dos pintores à pergunta referente ao seu local de produção, verificamos que as galerias têm maior alcance do que o potencial individual dos artistas. Os participantes EP01, EP02 e EP03 produzem em suas residências, na cidade de Porto Alegre, e limitam-se a comercializar sem oferta direta ao público. Por sua vez, as galerias têm, principalmente, nas redes sociais sua forma de penetração nos mercados longínquos. Em relação a isso, EG01 afirma como principal fonte de comercialização o próprio *site* da galeria e redes sociais como canais de comercialização, enquanto EG03 utiliza apenas redes sociais, além do espaço físico da galeria, e EG02 responde que usa outros canais para comercialização, incluindo *marketplaces*² de parceiros comerciais. Ainda mais severo do que pensou Bourdieu (2018) na era pré-internet, o artista passou a depender do poder econômico da galeria para ofertar sua produção em mercados distantes.

² *Marketplace* é um modelo de negócio que surgiu no Brasil em 2012, também é conhecido como uma espécie de *shopping center* virtual. Fonte: Associação Brasileira de Comércio Eletrônico.

Para verificar a persistência dos artistas e galeristas quanto à questão do tempo na arte, o cruzamento das respostas, tanto dos pintores quanto dos gestores das galerias, respectivamente, corroboram com a proposta de Fischer (2015) de que a arte torna-se atemporal, pois representa o seu tempo e aspirações, e o que afirma Florida (2011), quanto ao reconhecimento do objetivo final não econômico dos criativos/pintores, percebem-se longos tempos de atuação de EP02 – com dez anos – e EP03 – com trinta e sete anos expondo suas obras –, ainda que o artista não tenha na pintura sua principal atividade econômica. Mesmo EP01, que comercializa apenas há quatro anos, faz pinturas desde os 16 anos de idade, o que resulta em 26 anos de produção. Certamente, foram instantes de criação, como referido por Bacherlad (2007), que impulsionaram os artistas nesses longos períodos. Nesse sentido, Gombrich (2013) contribui ao afirmar que o artista produz em momentos solitários em que são tomados pelo ímpeto da criação e, possivelmente, não permite pensar no resultado econômico, pois apenas executa seu desejo de manifestação pintando e produzindo arte.

Para os gestores das galerias não é diferente, EP02 e EP03, com 8 e 15 anos de atuação no mercado, respectivamente, e EP01, com menor experiência – três anos. O tempo de atuação, segundo Gombrich (2013), está relacionado ao prazer de estar em um ambiente que permite recuperar memórias por meio das pinturas e lembrar de um amigo, a memória de um animal de estimação, uma paisagem que remonta ao passado da pessoa que tem contato com uma pintura, tudo isso é motivo para gostar da obra produzida por outrem, e não nada há de errado. Os gestores de galerias, diferentemente da visão de Bourdieu (2018), teriam prazer em relacionar-se com a arte, não sendo meros comercializadores do sagrado, pois, além possuírem formação nas artes, persistem, atuando no mercado por muito tempo, e assim poderiam apropriar-se, individualmente, dos valores culturais intangíveis das obras que comercializam, não as classificando como meras mercadorias. EG01 menciona que sua atuação decorre de uma perspectiva familiar, inclusive, como propõe Florida (2011), a criatividade tem relação direta com o empreendedorismo, pois a participante desta pesquisa (a gestora da galeria de arte) empreendeu a partir do meio criativo ao qual já estava inserida.

As questões que se referem à formação acadêmica e ao currículo profissional podem ser analisadas em conjunto, pois formam o perfil profissional e a trajetória do pintor no mercado. Todos os respondentes possuem, no mínimo, o nível de graduação, sendo que EP01 tem formação em Fotografia, EP02 em Arquitetura e EP03, além da graduação, também possui pós-graduação em nível de especialização em Museologia e Patrimônio Cultural.

As questões quanto à formação acadêmica dos gestores são simétricas às questões apresentadas aos pintores, no intuito de verificar o nível de formação acadêmica, sendo

respondido por EG01 formação em Arquitetura, EG02 mestrado em Artes Visuais, pela UFRGS e EG03 mestrado em Poéticas Visuais, pela UFRGS.

Vale salientar que EP03 já foi premiada em sua trajetória nas pinturas, e EP01 já fez exposição fora do país, em Portugal e Inglaterra. Essas informações estão alinhadas com a ideia de Bourdieu (2018), quando afirma que o autor (pintor/artista) tem papel na criação de valor a uma obra, estando intrincada ao seu nome. Fischer (2015) é cético quanto ao valor da arte, questionando a valia do correspondente esforço dos artistas, já que a criação teria apenas cunho social-cultural.

As respostas sobre as distinções das galerias apresentam informações que, de alguma forma, sugerem a sua reputação. Para EG01, a galeria é nova e ainda não possui distinções, realizando as exposições de artistas convidados no seu próprio espaço. EG02 possui premiação regional no Prêmio Açorianos de Artes Plásticas, em 2016; em 2015, em mídias tecnológicas e, em 2014, como espaço institucional também no Prêmio Açorianos de Artes Plásticas.

Quanto a mostras e exposições, foi ressaltado que realizam regularmente exposições das obras dos artistas vinculados à galeria em espaços de galerias parceiras no Brasil. EG03 não possui distinção e realiza exposições anuais na própria galeria. Da relação da reputação da galeria (e da figura pessoal do comercializador) com os artistas, que Bourdieu (2018) propõe debate sobre o valor da fundamentação do valor econômico. Se, para Fischer (2015), nem sequer há valor econômico nas pinturas – apenas o social –, em contraponto Gombrich (2013) coloca que as pinturas têm valor inestimável – pelo seu valor cultural. Já para Maffesoli (2009), estariam todos praticando o lúdico jogo social no qual cabem várias possibilidades.

Na questão que buscou verificar os principais custos de produção, na abordagem quantitativa, os pintores responderam da seguinte forma: para EP01, não há uma média ou regularidade, sem nomear os gastos, informa valores entre R\$ 600,00 a R\$ 2.000,00. Já EP02 coloca que os custos podem chegar, sem detalhar a destinação financeira, entre R\$ 5.000,00 a R\$ 6.000,00. Para EP03, o custo de produção das obras não é o principal, mas as grandes produções para montar uma exposição estariam na ordem de R\$ 8.000,00, sem mencionar as destinações desse valor. A resposta da entrevistada EP03 tem, em sua expressão, uma demonstração clássica do poder econômico, quando coloca a necessidade de investir, sob o risco do retorno, em uma exposição. Salienta-se que a entrevistada propõe uma relação diferenciada (e concorrente) às galerias, porque mantém no seu ateliê vendas de obras (próprias e de outros artistas). Da forma de Florida (2011), a criatividade propõe empreendedorismo, e Fischer (2015) propõe a criação coletiva em benefício de todos, o que talvez seja possível em regime de cooperativas.

Para a pergunta sobre custos aos gestores de galerias, os participantes apresentaram as seguintes respostas: EG01, R\$ 4.000,00, sem mencionar os dados de composição do desembolso mensal. Para EG02, os valores para participação em feiras e exposições seriam os principais custos, sem informá-los. Já EG03 afirma que os principais custos da operação são água, energia elétrica, telefone e Internet, que totalizariam R\$ 500,00 mensais para o funcionamento da galeria.

Percebe-se, pelas respostas, o que a teoria contábil atribui ao conceito de custo, por Caldas (2017), quanto a custos incorridos, ou seja, os valores dos materiais, energia e mão de obra aplicados na produção de bens ou serviços, que somados evidenciam os gastos para realizar a produção. Esse conceito instituído pela Ciência Contábil de custo incorrido, ou seja, de gasto decorre da aplicação na indústria de manufatura. Por exemplo, o que se gasta para fabricar um computador é tido como custos de produção, como resume Yanase (2018), ao evocar o CPC 46/12 (CPC, 2012): elementos que comporão ou são consumidos no processo de fabricação dos bens, cujos custos podem ser diretos e/ou indiretos e acrescidos de valores de transportes, mão de obra de terceiros etc.

Já Bourdieu (2018) refuta esse conceito, afirmando que o custo para o pintor não são os materiais e o tempo empregado pelo artista à obra, não sujeitando obras de arte aos conceitos de meras mercadorias. Então, o custo seria a genialidade do instante da criação de Bachelard (2007), e o valor econômico incalculável, se tomado o parâmetro cultural de Gombrich (2013). Nesse aspecto, é importante trazer a relação entre o custo dos materiais e o tempo do artista que o critério contábil aceita como custo pelo CPC 04/12, mas o intangível, que é a técnica empregada, e a criatividade não estão avaliados pelo CPC 46/12. Neste ponto, já podemos perceber que os critérios contábeis de valoração por custo ou valor de mercado estabelecidos no regramento confrontam com as proposições dos autores quanto ao valor da criação.

Referente ao assessoramento contábil para os pintores em relação aos gestores de galerias, as respostas foram opostas. Enquanto as galerias possuem assessoramento contábil, foi observado que os pintores entrevistados não usam esses serviços. Já na pesquisa *survey* com os presidentes de CRCs, essa questão teve unanimidade que nenhum dos profissionais contábeis já tenha contabilizado pinturas. Não obstante, o tema da valoração de intangíveis teve todas as respostas colocando o tema como relevante ou muito relevante. Ainda assim, os profissionais em predominância responderam que possuem conhecimento superficial (66,7%, ou seja, 4 respostas) sobre os CPC 04/12 (CPC, 2012) e CPC 46/12 (CPC, 2012), e apenas um dos seis respondeu que possui conhecimento razoável sobre esses atos legais que orientam os ativos

intangíveis e o valor justo. Por fim, um respondente afirmou não possuir qualquer conhecimento sobre as publicações.

Entretanto, Mello e Zardo (2014) publicaram as informações sobre o projeto Rio Criativo, com o total de horas aplicadas para capacitação de 2.000 horas, no que coube aos serviços financeiros-contábeis a monta de 420 horas, ou seja, 21% do total de horas de treinamento proporcionado para capacitação dos empreendedores foi em temas financeiros e contábeis. O projeto Rio Criativo reflete, na visão dos autores, um potencial de consumo de serviços para a sustentação e formalização de negócios criativos no estado do Rio de Janeiro, em contraponto na pesquisa *survey* com os presidentes de CRCs, nenhum possui experiência em contabilização de pinturas, como indicam as respostas unânimes.

Na questão sobre eventos societários nas galerias, entrada ou saída de cotistas ou acionistas, as respostas são iguais e nenhuma teve essa ocorrência. Já os pintores responderam que são, em sua totalidade, pessoas físicas naturais, ou seja, não operam por meio de empreendimentos de qualquer natureza. Essa questão tem relação com a possibilidade de avaliação dos ativos intangíveis do patrimônio da galeria e, se fosse o caso, dos pintores.

Conforme salientado na sustentação teórica, Caldas (2017) destaca que a avaliação do valor de mercado poderá não estar representada no balanço das companhias, pela dificuldade de mensuração dos ativos intangíveis para estabelecer um preço para a realização de negócios societários, diferente de Hubbard (2015), que conceitua um mito a dificuldade em mensurar os intangíveis. Já para Lacombe e Ribeiro (2013), o patrimônio de uma entidade pode ter caráter imaterial, os intangíveis, com o valor desses bens limitado ao benefício ou direito que confere ao proprietário, antecipadamente, o que seria como se soubéssemos de antemão o valor de uma pintura no momento de sua venda e todas as possíveis alterações sobre o valor justo atual. O valor justo atual, para Catty (2013), seria o melhor parâmetro, ou seja, baseado em mercado, todavia, como descrito anteriormente por Edvinsson e Malone (1998), Almeida (2017) e Hanlin e Claywell (2013), há dificuldade de variáveis e parâmetros confiáveis para avaliação a partir de informações de mercado, inclusive para formação dos balanços contábeis das empresas.

Quanto à questão do regime de tributação, os gestores de galerias responderam que seus negócios possuem regime no SIMPLES Nacional, conforme respostas de EG01 e EG02, enquanto EG03 enquadra-se no sistema de Microempreendedor Individual – MEI. Já os pintores, como pessoas físicas naturais, possuem tributação compatível com a modalidade, conforme respostas. Vale observar que as respostas trazem uma informação quanto à percepção tributária dos entrevistados, pois EP01 afirma não ter ideia sobre o regime de tributação, EP02

coloca que sua receita com a comercialização das pinturas é mínima e sem incidência e EP03 inclui as receitas em declaração de pessoa física para efeitos de imposto de renda.

Nos processos de capacitação de empreendedores, conforme destacado por Mello e Zardo (2014), sobre o projeto Rio Criativo ou empreendedores que passaram pelo projeto SouCuritiba (SEBRAE, 2014), obtiveram orientação quanto aos aspectos financeiros e contábeis. As informações prestadas nas respostas para essa questão na *survey*, com a participação dos presidentes de CRCs, em que metade dos entrevistados dizem desconhecer a participação da Indústria Criativa no PIB, o que ter relação com a falta de informação, como mencionado na resposta EP01. No caso do projeto Rio Criativo, foram capacitadas 10 mil pessoas que, de alguma forma, atuam (ou atuarão) nos processos criativos de empreendimentos. Logo, poderão ser empreendedores, como propõe Florida (2011), agentes em negócios de terceiros, mas terão em comum a necessidade de suporte na gestão financeira e contábil, para seus negócios prosperarem. Já os contadores, pelas respostas na pesquisa *survey*, não possuem experiências com tratamento contábil dos intangíveis, como a pintura.

Em relação à questão sobre a forma de comercialização das obras, os artistas pintores que participaram desta pesquisa responderam que a comercialização se dá por meio de galerias ou exposições das obras. Porém, tanto EP03 quanto EP01 comercializam também de forma direta, pelas redes sociais. Já EP02 utiliza outros canais de vendas não mencionados pelos seus colegas, como cafés, restaurantes e lojas de artes e decoração.

Entretanto, é preciso esclarecer que EP03, além de pintar, também possui um espaço de exposição, como descrito na resposta de locais de comercialização. Já as respostas obtidas sobre as formas de comercialização prestadas pelos gestores das galerias demonstram a relação com o mercado da seguinte forma: EG01 transaciona 80% de suas operações com obras na própria galeria e o restante via *e-commerce* (não mencionou a quantidade). EG02 afirma que vende para o estado do Rio Grande do Sul e estados do Brasil, por meio de parcerias de *marketplace*, e EG03 comercializa apenas em eventos e mantém catálogo da galeria de forma *on-line*.

Pelo fato desses pintores da amostra serem pessoas naturais, físicas, não devem fazer comércio, pela legislação tributária brasileira. Já as entidades estabelecidas como pessoas jurídicas (empreendimentos), estão totalmente liberadas para comercializar e contratar transportes, o que também é uma forma de limitação dos pintores no acesso ao público consumidor, visto que não poderiam contratar transporte de carga para suas entregas, por exemplo.

Florida (2011) relaciona a criatividade ao empreendedorismo, mas nesta amostra não há essa iniciativa de empreender. Em realidade bem diferente, mas correlata, Bredow (2016)

descreve uma situação em que o artista plástico Banksy comercializou algumas de suas obras anonimamente no Central Park, em Nova Iorque, com a ideia de testar o comportamento das pessoas em relação à reputação do artista e do local de comercialização. O valor das obras foi estabelecido em sessenta dólares e, em alguns casos, houve negociação para que o preço fosse ainda menor nas aquisições. Segundo Bredow (2016), a relação estabelecida pelos consumidores com a arte contextualiza-a em ambientes próprios, e a simplicidade do ambiente influenciaria na percepção de valor das obras, logo, caso as mesmas peças estivessem em uma galeria, os valores para comercialização seriam muito maiores e haveria comercialização, como nos leilões com obras do famoso artista contemporâneo. Nesse sentido, Bourdieu (2018) corrobora que é o *marchand* que, ao emprestar prestígio ao pintor, o valoriza, assim como para Maffesoli (2009), em que o luxo é introduzido no lazer, para produzir a satisfação, em contraposição a Gorz (2005), que enxerga o conhecimento e a criatividade como bens de valor quase universais, portanto desnudos dos adornos e requintes do ambiente.

Sobre a precificação das obras, a mesma pergunta foi apresentada aos entrevistados gestores de galerias e aos artistas pintores, respectivamente. As respostas possuem variedade de informações, pois, se olharmos pela ótica dos artistas pintores, afirmam que eles próprios estabelecem os preços às suas obras, portanto incluindo a sua subjetividade avaliativa, estando presente na valoração seu sentimento em relação à sua obra. Já pela ótica dos gestores de galerias, as respostas dos entrevistados nos dão informação oposta, pois EG01 afirma que o preço é estabelecido em conjunto com os artistas pintores, já EG02 diz que as obras são precificadas em função do nome do artista, do currículo, da trajetória, da atuação e da pesquisa, ainda que haja um consenso entre a galeria e os artistas pintores. Assim, EG03 demonstra categoricamente que apenas ele decide sobre o valor das obras. Diante dessa situação em que há a individualização da valoração das obras, seja porque é apenas uma pessoa que decide, como os casos de EG03, EP01 ou EP02, ou ainda como EP03, que além criar a obra também a comercializa em sua própria galeria. Assim, não poderíamos relacionar essa situação com os regramentos contábeis de forma pacífica, pois há antagonismo imediato entre as duas categorias: subjetividade emocional em relação à obra e o regramento imparcial proposto no âmbito contábil.

Nesse sentido, essas obras de pinturas são ativos intangíveis, como estabelece o CPC 04/12 (CPC, 2012), estando, portanto, sujeitas à valoração pelo valor justo, o que está estabelecido no CPC 46/12 (CPC, 2012), no pronunciamento que define as métricas de mensuração pelo mercado, bem como as condições para reavaliação que, em suma, é o valor

de mercado. Aqui, se impõe o âmagô da discrepância entre os critérios: valor de mercado para bens que não possuem bens similares e, portanto, são avaliados numa relação pessoal.

Este valor justo também é avaliado com ceticismo pelos presidentes de CRCs, conforme suas respostas quanto à imprecisão desse método para itens intangíveis, como as pinturas, com apenas um presidente dos seis entrevistados que já participou de uma avaliação ou reavaliação de um ativo intangível. Ainda, apenas outro solicitou uma reavaliação de ativo intangível, ou seja, dois entre seis presidentes já estiveram envolvidos de alguma forma numa avaliação ou reavaliação de intangíveis. Como trata-se de profissionais experientes, a pouca ocorrência da situação se relaciona, provavelmente, à classificação das obras de arte como ativo imobilizado.

A intangibilidade das obras de arte, como as pinturas possuem valor inestimável, segundo Gombrich (2013), e pelo viés contábil, os regramentos CPCs 04/12 e 46/12 estabelecem o valor justo, ou seja, o valor de mercado também para esses bens intangíveis, excluindo a subjetividade da valoração.

Os contadores, presidentes de CRCs, foram questionados se já tiveram conhecimento quanto a efeitos de reavaliação de intangíveis, com a resposta de que 66,7% (quatro em seis presidentes) nunca solicitaram reavaliação de intangíveis. Um respondeu que o resultado da reavaliação elevou o valor do ativo em mais de 50%, enquanto outro afirmou que o resultado foi o decréscimo. Outras respostas sobre a percepção dos presidentes de CRCs quanto ao valor de mercado no caso de bens sem similar no mercado – como é o caso das pinturas –, com resposta predominante de 83,3%, ou seja, cinco presidentes que afirmaram que poderia não haver precisão na avaliação, com apenas um acreditando não ser possível avaliar um item sem similar no mercado, em direção oposta ao que Hubbard (2015) afirma ser apenas um mito e que tudo pode ser mensurado. Para que haja valores de mercado suficientes em oferta livre, a criação de uma bolsa de valores de artes teria duas finalidades: propiciar um mercado amplo para a comercialização de intangíveis e a própria fomentação do mercado direto entre o adquirente e o detentor da obra, como em bolsas de duplo sentido (ofertas de compra e também de venda).

Em relação aos critérios para estabelecer a valoração das obras de pinturas, se obtiveram respostas variadas de artistas e pintores, em que EP01 menciona técnica utilizada, dimensões (tamanho) tempo de mão de obra, urgência da entrega e materiais. Já EP02 utiliza, geralmente, como critério de valoração, o metro quadrado (tamanho da tela). Por sua vez, EP03 cita material, tempo de trabalho e processo criativo. Percebe-se, neste caso, que o tempo e o tamanho são preponderantes, se consideramos o processo criativo também como técnica utilizada, que estaria elencada nos critérios frequentes. As respostas dos próprios artistas põem-

se em confronto a Bourdieu (2018), que afirma que o preço de um quadro não pode ser o custo de produção, matéria-prima e tempo de trabalho do pintor.

Já entre os gestores de galerias as respostas foram desta forma: para EG01, o valor é definido junto com o artista, por meio de análise do trabalho e currículo; já EG02 afirma que o valor está no artista, e não no objeto, ou seja, considera participações em coleções de artes importantes no Brasil e no exterior, número de exposições individuais, representação por galerias importantes no Brasil e no exterior, pesquisa artística, premiações e outros critérios. Por sua vez, EG03 cita os custos dos materiais e o tempo da produção, considerando os aspectos físicos (mão de obra) e criativos (inspiração).

Isso é o que Gardner (1999) coloca o artista como o instrumento maravilhoso, aquele que, além da posse das ideias, também possui habilidade para expressar-se, assim como Gombrich (2013), quando afirma que existe apenas o artista e decorre dele a arte. EG02 dá força pragmática a esses argumentos, pois coloca o pintor acima da obra.

Os critérios estabelecidos mais comuns (citados) estão dispostos no Quadro 4, onde se percebe a distinção de critérios entre os pintores, os gestores de galerias e os critérios contábeis, em relação aos referenciais teóricos apresentados nos capítulos 2 e 3. Assim, no cruzamento entre citação da técnica aplicada e os critérios dos materiais utilizados e, igualmente, o tempo de produção, temos os critérios de tamanho, currículo do artista e prazo de entrega. A partir dessa constatação, poderíamos, ainda, fazer uma classificação subsequente, utilizando os critérios contábeis, e teríamos:

- Técnica empregada como critério imaterial, pois a forma de aplicação dos materiais poderia ser criativa e inovadora, portanto, intangível;
- Tempo utilizado como critério material (pode ser medido), portanto, tangível;
- Tamanho da obra como critério material, portanto, tangível, sem considerar o tipo de material;
- Currículo do artista como critério imaterial, portanto, intangível.

A classificação de imaterialidade está estabelecida no CPC04/12 (CPC, 2012), item 8. Definições, onde estabelece: *Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física*. Logo, o que permite uma menor pacificação entre os critérios dos artistas e comercializadores e os critérios contábeis é a premissa de Bachelard (2007) quanto ao valor atribuído individualmente a obra, ou ainda Gombrich (2013), que traz a sentimental interpretação pessoal pelas lembranças e sentimentos evocados no espectador diante da obra.

Já Boas (2014) reforça a percepção individual, pois acrescenta a tradição e a cultura que pertencem ao indivíduo. Essas três percepções subjetivas estão em conflito com a técnica contábil que reconhece a importância das características do ativo intangível na avaliação do bem, mas de forma impessoal pelos valores de mercado, como definido no CPC 46/12 (CPC, 2012), item 12, que mensura: *O efeito sobre a mensuração resultante de uma característica específica pode diferir dependendo de como essa característica é levada em consideração pelos participantes do mercado.*

A aplicação dos critérios contábeis é parte do exercício profissional dos contadores, que, em síntese, são pessoas capacitadas a distinguir situações que exijam formação específica. Quando às respostas dos presidentes de CRCs dos vinte e sete estados brasileiros, contém seis que não conhecem os critérios de valoração de bens como pinturas (bens intangíveis), ou seja, mais de 20%, precisando estabelecer um parâmetro de prioridade. Cruzando com a informação quanto à relevância do tema da valoração dos intangíveis, em que a resposta foi predominantemente de importância, há uma lacuna de aplicação dos regramentos, mesmo que sejam conflitantes com os critérios dos artistas. Nesse sentido, Hubbard (2015) afirma que uma estimativa, por mais incertezas que tenha, é melhor que nenhuma informação. Assim, o desafio de estabelecer critérios confiáveis para os intangíveis está no âmbito dos padrões internacionais de contabilidade, mas quase sempre atrelado aos intangíveis num cenário da indústria tradicional, juntos a uma técnica contábil reconhecida e aplicada para a definição de valor do ativo, que geralmente é o valor de aquisição contabilizado pelo custo incorrido. Ou seja, o ativo tem seu valor pelo custo, o que na perspectiva desta pesquisa não valoriza adequadamente os intangíveis.

Para as pinturas, essa técnica gera uma distorção em que o parâmetro de valor do ativo estaria atrelado ao custo, inicialmente. Posteriormente, poderia ser (re)valorado pelo valor reconhecido pela sociedade, ou seja, pelo valor de mercado, conforme CPC 04/2012 (CPC, 2012), considerando o item 79. Ainda restariam, segundo Caldas (2017), evocar outros princípios que poderiam melhor instrumentalizar as decisões de valoração sobre os ativos. Dentre eles, os primeiros a se considerarem seriam aqueles com uma perspectiva de melhor rentabilidade futura no tempo disponível para a realização.

A valoração dos ativos feitos na Indústria Criativa não se enquadra na teoria contábil definida atualmente. É possível afirmar, com base no Quadro 4 a seguir, que a discrepância de critérios produz efeitos, e a falta de mercado livre e constante de ofertas não satisfaz nem mesmo o critério contábil de valor justo. Um possível valor a ser atribuído pela possibilidade de receita futura é incerto, pela característica do ineditismo e originalidade dos bens.

A questão da sensibilidade de premiações aos preços das obras foi perguntada aos pintores e aos gestores de galerias. As respostas dos pintores foram imprecisas, já que EP01 e EP02 não foram premiados, enquanto EP03 coloca que depende do prêmio, referindo-se à relevância da instituição promotora da premiação. Por sua vez, os gestores de galerias preponderantemente responderam que sim, exceto EG03, cuja galeria não foi premiada. EG01 respondeu que sim, e EG02 disse que as premiações de instituições importantes ajudam a reforçar o valor do nome do artista, então valorando a sua posição no sistema e no mercado.

Para Maffesoli (2009), a sociedade não viveria sem o lúdico, sem o luxo ou o supérfluo para os momentos de lazer, já que o trágico e o lúdico andam juntos. O jogo antropológico está baseado nas imagens sérias ou lúdicas, provocando com a relação entre o reino das imagens a tudo que mantém a ordem social. Essa relação também se dá no poder econômico, como coloca Yanase (2018), em que, para uma menção reconhecida pelo mercado sobre o autor ou suas produções, podem modificar o valor atribuído a um bem, o que ensejaria atualização no registro contábil original, conforme CPC 46/12 (CPC, 2012).

Sobre as rendas dos artistas e das galerias, há poucas informações prestadas nas respostas, pois um entrevistado preferiu não informar entre os gestores de galerias, como EG02 e EG03, enquanto EG01 afirma que o faturamento é R\$ 150.000,00 por ano. Já entre os pintores, todos prestaram informações e confirmam que, apenas com os valores da comercialização de suas pinturas, não teriam condições de sobrevivência digna.

Em resumo e estabelecendo as correlações entre as categorias e os achados, foi possível montar o Quadro 4, que exhibe essa relação entre os critérios dos pintores, gestores de galerias, presidentes de CRCs, os autores (e suas proposições) e os entrevistados pelas categorias *a priori* que emergiram na análise. As categorias foram as propostas no item da Técnica da análise de dados, do Capítulo 4 – Metodologia

Quadro 4 – Correlações entre critérios e referencial teórico

CATEGORIA	CRITÉRIO	AUTOR	PINTORES E GESTORES DE GALERIAS (ENTREVISTAS)	PRESIDENTES DE CRC (SURVEY)	PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (ANÁLISE DOCUMENTAL)
1 –CRITÉRIOS SUBJETIVOS DE VALORAÇÃO DAS PINTURAS PELOS AUTORES E COMERCIALIZADORES	<u>Sociocultural</u> Social Cultural Colaboração Patrimonial Universalidade	Aceitação social pela estética (BOURDIEU, 2015); Valor simbólico para cada indivíduo ou grupo (BOURDIEU, 2018); Contato com outra cultura pela arte (MAFFESOLI, 2009); Arte atemporal; Interação social (FISCHER, 2015); Significados bastante distintos no tempo e lugar (GOMBRICH, 2013); Garantia do testemunho histórico (BENJAMIN, 2013).	Renda anual de comercialização de pinturas? EP03: “Muito baixa. Num ano posso vender absolutamente nada o que é comum.”	Valoração de intangíveis: 50% relevante; 50% muito relevante.	Não cita critérios para bens não seriados.
	<u>Sensibilidade</u> Emoção Lembranças Estética Criatividade Intuição Pureza Originalidade	Instrumentos que externam o mundo interior (GARDNER, 1999); Criação despojada e sentimental (BACHELARD, 2007); Existem somente os artistas (GOMBRICH, 2013); Atividades humanas podem assumir valores estéticos; Formas comunicam um significado (BOAS,2014); Expressão de todos os átomos (FISCHER, 2015).	Critérios para os preços: EP01: “Técnica utilizada”; EP02: “metro quadrado”; EP03: “material, tempo de trabalho e processo criativo.” EG01: “análise do trabalho e currículo”; EG02: “O valor está no artista... principalmente, participações em coleções...”. EG03: “produção, considerando	Quais os critérios que o mercado aplica na valoração de pinturas: 66,7% Já ouviu falar, mas não conhece; 33,3% Desconhece	Não estabelece critérios imateriais.

			aspectos físicos (mão de obra) e criativos (inspiração)”	
	<p><u>Capital Intelectual</u></p> <p>Conhecimento Formação Destreza Habilidades Reputação Reconhecimento Premiações Currículo</p>	<p>Criação de riquezas sempre foi por impulsos cerebrais; Nova forma de avaliação dos ativos (EDVINSSON; MALONE, 1998);</p> <p>Impossibilidade de atribuir valor ao conhecimento (GORZ, 2005);</p> <p>Produção criativa é valorada por toda a sociedade (DRUCKER, 1992);</p> <p>Indústria Criativa é formada por indivíduos de várias ciências (FLORIDA, 2011).</p>	<p>Os preços das obras são sensíveis às premiações? EG02: “Sim. Premiações recebidas pelo artista em importantes instituições ajudam a reforçar o valor do seu nome, e conseqüentemente valorar sua posição no sistema e mercado.”</p>	<p>Utilizar as premissas participantes do mercado (CPC46/12, 2020).</p>

CATEGORIA	CRITÉRIO	AUTOR	PINTORES E GESTORES DE GALERIAS (ENTREVISTAS)	PRESIDENTES DE CRC (SURVEY)	PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (ANÁLISE DOCUMENTAL)
2 – CRITÉRIOS CONTÁBEIS QUANTO AOS VALORES DOS BENS INTANGÍVEIS PARA REGISTRO NOS BALANÇOS DAS ENTIDADES NOS REGRAMENTOS LEGAIS	<p><u>Custo</u></p> <p>Material Tempo Mão de obra</p>	<p>Obra de arte não é mera mercadoria (BOURDIEU, 2018).</p>	<p>Qual o principal custo de produção? EP03: “O Custo é relativo porque as tintas são de longa durabilidade, o suporte (de algodão, viscose, plástico, papelão, Eucatex) ou a própria tela profissional não são de alto custo. O varia é a grande produção para montar uma exposição num custo aproximado de R\$ 8.000,00 e após nada de retorno.”</p>	<p>Não possuem experiências na contabilização de pinturas.</p>	<p>Somente que possa ser mensurado com confiabilidade (CPC04/12, 2020); Custo da pesquisa comporá o valor do intangível (conhecimento ou técnica) (CPC04/12, 2020).</p>
	<p><u>Valor justo</u></p> <p>Mercado livre Mercado restrito Mercado específico</p>	<p>Complexidade do pensamento humano em elevar um quesito em detrimento de outro (HUBBARD, 2015); Venda de ativos similares em mercado aberto (HANLIN; CLAYWELL, 2013); Há subjetividade no julgamento do cliente (DE BRITO; BRITO, 2012).</p>	<p>Não citam.</p>	<p>Conhecimento dos regramentos CPC04/12 e CPC46/12: 66,7% Conhecimento superficial; 16,7% conhecimento razoável; 16,7% nenhum conhecimento.</p>	<p>Preço recebível pela venda de um ativo em uma transação não forçada num mercado livre (CPC04/12, 2020); Avaliação de mercado utiliza-se as premissas dos participantes (CPC46/12, 2020).</p>

	<p><u>Valor de aquisição</u></p> <p>Valor da compra Gastos para obtenção</p>	<p>Recorrer a alternativas baseadas em custos de aquisição (CALDAS, 2017) Cada comprador e vendedor possui seus próprios motivos (HANLIN; CLAYWELL, 2013).</p>		<p>Avaliação de bens sem similares no mercado: 83,3% pode avaliar tudo, mas sem precisão; 16,7% não é possível estabelecer um valor confiável</p>	<p>Intangível deve ser valorado pelo custo e reavaliado posteriormente (CPC04/12, 2020); Montante de caixa para aquisição (ou construção) ou valor justo (CPC04/12, 2020).</p>
--	--	--	--	---	--

CATEGORIA	CRITÉRIO	AUTOR	PINTORES E GESTORES DE GALERIAS (ENTREVISTAS)	PRESIDENTES DE CRC (SURVEY)	PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (ANÁLISE DOCUMENTAL)
3 – DIMENSÕES PARA APRIMORAMENTO DA VALORAÇÃO DE BENS INTANGÍVEIS.	<u>Subjetividade</u> Relevância –social ou cultural	Consagração social e o valor mercantil da obra (BOURDIEU, 2015); Obras de arte (bens intangíveis) são distintas de mercadorias – comércio do sagrado (BOURDIEU, 2018); Bens não seriado de testemunho histórico (BENJAMIN, 2013).	Já fez alguma exposição no exterior? Onde? EP01: “Pinturas e fotografias em Portugal e Londres.”	Não questionado na pesquisa.	“Por ser uma avaliação de mercado, utiliza-se as premissas dos participantes” (CPC46/12, 2020).
	<u>Capital estético</u> Destreza – aplicação do Capital Intelectual	A Economia do Conhecimento é um termo associado ao Capital Intelectual (GORZ, 2005); Artistas são instrumentos maravilhosos que combinam ideias e materialização (GARDNER, 1999); Solidão metafísica despojada e sentimental (BACHELARD, 2007).	Quem estabelece os preços das obras? EG02: “as obras são precificadas em função do nome do artista, do currículo, da trajetória, da atuação, da pesquisa...há um consenso entre o artista e a galerista.”		
	<u>Significado</u> Reputação –premiações e currículo	A sociedade necessita de luxo e supérfluos para momentos de lazer para ter satisfação (MAFFESOLI, 2009); Bens únicos e valor inestimável (GOMBRICH, 2013); Gratuidade do valor do presente pessoal (BOURDIEU, 2018).	Os preços das obras são sensíveis às premiações? EP03: Às vezes é (depende do prêmio).		

Fonte: O autor (2020).

Essa análise permitiu uma percepção do mercado de pinturas por diferentes óticas, pelos pintores ou gestores de galerias, bem como pelo viés contábil (pesquisa *survey*) dos presidentes de CRCs e a análise de publicações oficiais do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Assim, o Quadro 4 sintetiza e expõe as dissonâncias entre as categorias, em que se percebe que os agentes do mercado, em nenhum momento, citam os critérios dos regramentos contábeis. Por exemplo, na precificação das obras, os pintores ou gestores das galerias não utilizam o critério do custo ou valor de mercado, como proposto no CPC 04/12 – tratamento contábil para ativos intangíveis.

De outro modo, o regramento contábil não aplica a subjetividade, a principal categoria mencionada pelos agentes do mercado, não estando explicitada na fala dos pintores ou gestores de galerias, mas está nas entrelinhas das respostas dos pintores (Apêndice A) e dos gestores das galerias (Apêndice B) que emerge a categoria. Quando um pintor se propõe viver de outras rendas e não do seu trabalho artístico, o resultado financeiro deixou de ser o alvo. Já a técnica contábil não mensura, e não inclui, a subjetividade na valoração do ativo, remetendo ao mercado, que talvez possa valorar.

O critério contábil do valor de mercado como valor justo é, no caso das pinturas, uma discrepância, pois duas pinturas não terão o mesmo instante de criação ou igual força metafísica que toma conta do artista até a manifestação. Assim, o argumento de que o mercado daria conta de valorar adequadamente as obras de arte, como bens intangíveis, pode não se sustentar.

A pesquisa *survey* trouxe elementos concretos, como se percebe no Quadro 4, tendo em vista que representantes dos contadores desconhecem os critérios aplicáveis ao mercado das pinturas e o regramento contábil estabelecido para os intangíveis. Além do mais, a subjetividade não é um elemento mencionado nos regramentos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, mas poderia ser, já que o mercado a considera, porque a reputação do artista ou a técnica aplicada gera valor ao resultado. Muitas formas de aplicação (e seus limites) do novo elemento, a subjetividade, devem ser considerados. Por fim, há previsão no próprio CPC46/12 (CPC, 2020) para a utilização das premissas dos participantes do mercado, sendo que, nesta pesquisa os critérios mencionados relacionam-se com a subjetividade, o significado e o capital estético.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste trabalho foi analisar como os critérios contábeis brasileiros de valoração dos ativos intangíveis são aplicáveis às obras de arte, em especial às pinturas, no âmbito da Indústria Criativa. Para alcançá-lo, dividiram-se três objetivos específicos: identificar os critérios atuais de valoração dos ativos intangíveis das obras de arte junto a artistas e comercializadores; estabelecer correlações entre os critérios contábeis brasileiros e os utilizados por artistas e comercializadores na valoração das obras de arte – pinturas; e propor novas dimensões para valoração de bens intangíveis, como obras de arte.

Para abordar o tema inovador do campo da Indústria Criativa, optou-se por desenvolver uma pesquisa com características exploratória, básica e de abordagem qualitativa, com os procedimentos metodológicos da pesquisa de campo utilizados:

- (1) revisão da literatura disponível para geração do referencial teórico;
- (2) a análise documental de instrumentos atuais que evidenciam os critérios contábeis e legais utilizados. Análise do Pronunciamento – CPC 04 (CPC, 2012) –, que define tratamento contábil dos ativos intangíveis; da Lei 11.638/07 (BRASIL, 2007), que estabelece no Brasil os conceitos internacionais de contabilidade, e do CPC 46 (CPC, 2012), que regra as condições de reconhecimento dos ativos em geral, quanto ao valor justo;
- (3) pesquisa de campo, por meio da realização de entrevistas, fazendo uso de roteiros semiestruturados, aplicada aos artistas – pintores – e aos comercializadores de pinturas em galerias de arte;
- (4) levantamento quantitativo, por meio de pesquisa *survey*, realizado junto aos presidentes dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs).

Tendo as pinturas como obras de arte, produto da Indústria Criativa e o regramento contábil como objetos desta pesquisa, buscou-se estabelecer o marco referencial, a partir da pesquisa bibliográfica. A contribuição dos autores consultados permitiu estabelecer o referencial teórico em torno de temas como: o valor da criação e a valoração de intangíveis, e os princípios contábeis aplicados aos ativos, aos intangíveis e a sua valoração.

Já a pesquisa de campo contribuiu para ampliar a compreensão sobre os critérios estabelecidos pelos agentes da cadeia da arte – pintores e gestores de galerias –, para a valoração das pinturas. Permitiu, também, acessar o entendimento dos profissionais de contabilidade sobre o valor justo e o conteúdo dos regramentos contábeis – CPCs –, que regulamentam a aplicação da valoração, com base apenas no mercado.

O cruzamento e a análise dos dados coletados em todas as etapas da pesquisa trouxeram um conjunto de evidências que possibilitaram atingir os objetivos específicos estabelecidos para esta pesquisa.

O objetivo 1 – identificar os critérios atuais de valoração dos ativos intangíveis das obras de arte junto a artistas e comercializadores – foi atingido, a partir da construção dos critérios sociocultural, sensibilidade e capital intelectual.

O objetivo 2 – estabelecer correlações entre os critérios contábeis brasileiros e os critérios utilizados por artistas e comercializadores na valoração das obras de arte –, foi logrado, a partir da construção dos critérios de custo, valor justo e valor de aquisição.

O objetivo 3 – propor novas dimensões para valoração de bens intangíveis, como obras de arte – foi conquistado, a partir dos critérios da subjetividade, capital estético e significado.

Ao alcançar as inferências possíveis em cada um dos objetivos, pode-se afirmar que o objetivo geral foi atingido, uma vez que foi possível constatar que o conservadorismo da Ciência Contábil, em não considerar a subjetividade e restringir os critérios de valoração apenas ao valor de justo/mercado, cria uma lacuna entre os critérios praticados.

Assim, entre as limitações desta pesquisa, temos a baixa quantidade de respostas da pesquisa *survey* dos presidentes dos Conselhos Regionais de Contabilidade. Do universo de 27 presidentes das diferentes unidades federativas do Brasil, apenas seis responderam – quantidade mínima de 20% para validar a amostra. Outro empecilho foi a amostra de pintores, que não apresentou, ao menos, um artista cuja principal fonte de renda fosse a pintura. Nesse caso, os resultados poderiam sofrer influência e apresentar variações sobre o poder econômico da relação entre pintores e galerias.

Esta pesquisa abre possibilidades para novos estudos, de modo que, com o que foi alcançado neste trabalho, é possível sugerir que outros pesquisadores avancem sobre o tema da valoração de bens produzidos na Indústria Criativa. Uma das possibilidades de investigação é se a proposição da inclusão da subjetividade na valoração contábil poderia ser aplicada a outros bens da Indústria Criativa ou, ainda, pesquisar os efeitos em outras localidades, para ampliação da validação dos critérios de mercado.

REFERÊNCIAS

ADORNO, Theodor; HORKHEIMER, Max. **A indústria cultural – o iluminismo como mistificação das massas. In: Indústria cultural e sociedade.** São Paulo: Paz e Terra, 2002.

ALMEIDA, Ana Luísa de Castro. Uma reflexão sobre a tangibilidade da reputação. ZANINI, Marco Tulio; MIGUELES, Carmen (Orgs.). **Gestão integrada de ativos intangíveis.** São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 136-159.

ANNUNZIATA, Marco; EVANS, Peter C. **Industrial Internet: Pushing the Boundaries of Minds and Machines.** GE Imagination at work. 2012. Disponível em: http://www.ge.com/docs/chapters/Industrial_Internet.pdf. Acesso em: 20 abr. 2020.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa; SILVA, Cavalcante Pires da; SAIKI, Tatiana Galo Evidenciação dos Ativos Intangíveis (Capital Intelectual) por empresas brasileiras à luz da Lei 11.638/07. *In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 16., 2009, Fortaleza - Ceará, Brasil, **Anais [...]**. Fortaleza, 03 a 05 de novembro de 2009.

ASHTON, Mary Sandra Guerra. **Cidades Criativas: vocação e desenvolvimento.** Novo Haburgo: Feevale, 2018.

ASHTON, Mary Sandra Guerra; NUNES, Raul de Sousa. Vocação: tradição criativa e desenvolvimento. **Cidades Criativas: vocação e desenvolvimento.** Novo Haburgo: Feevale, 2018, pp. 31-58.

BACHELARD, Gaston. **A intuição do instante.** Campinas: Verus, 2007.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo.** São Paulo: Edições 70, 2011.

BENJAMIN, Walter. **A obra de arte na era da reprodutibilidade técnica.** Porto Alegre: L&PM, 2013.

BOAS, Franz. **Arte primitiva.** Petrópolis: Ed. Vozes, 2014.

BONI, Valdete; QUARESMA, Sílvia Jurema. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em ciências sociais. **Revista Eletrônica dos Pós-Graduandos em Sociologia Política da UFSC**. Edição, Vol. 2 Número 1(3), jan./jul., 2005, pp.68-80.

BOURDIEU, Pierre. **A economia das trocas simbólicas**. São Paulo: Perspectiva, 2015.

BOURDIEU, Pierre. **A produção da crença**. Porto Alegre: Zouk, 2018.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília: Palácio do Planalto, 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/_Lei-principal.htm. Acesso em: 05 mai. 2020.

BRASIL. **Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Brasília: Palácio do Planalto, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/_Lei-principal.htm. Acesso em: 05 mai. 2020.

BRASIL. **Lei nº 11.941, 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de

agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Brasília: Palácio do Planalto, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/_Lei-principal.htm. Acesso em: 05 mai. 2020.

BREDOW, Anelise. **Análise do Discurso Artístico na Contemporaneidade**. Novo Hamburgo: FEEVALE, 2016.

CALDAS, Sérgio Leal. Passivos subjetivos: o lado obscuro da avaliação de empresas. ZANINI, Marco Túlio; MIGUELES, Carmen (Orgs.). **Gestão Integrada de ativos intangíveis: cultura, liderança, confiança, marca e reprodução**. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 82-113.

CAMARGO, Eder Pires. Inclusão social, educação inclusiva e educação especial: enlaces e desenlaces. **Revista Ciência e Educação**, Bauru, n. 1, 2017. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ciedu/v23n1/1516-7313-ciedu-23-01-0001.pdf>. Acesso em: 13 abr. 2020.

CATTY, James P. **IFRS Guia de Aplicação do Valor Justo**. Porto Alegre: Bookman, 2013.

CPC. **CPC 01 (R1) – Redução ao valor recuperável de ativos**. Brasília: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC>. Acesso em 05 mai. 2020.

CPC. **CPC 04 (R1) – Ativo intangível**. Brasília: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2012a. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC>. Acesso em 05 mai. 2020.

CPC. **CPC 46 – Mensuração do valor justo**. Brasília: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2012b. Pronunciamentos. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC>. Acesso em 05 mai. 2020.

DANTAS, Inácio. **Depreciação, Amortização e Exaustão do Ativo Imobilizado/Intangível: Contabilidade societária & fiscal**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2016.

DE BRITO, Renata Peregrino; BRITO, Luiz Artur Ledur. Vantagem competitiva e sua relação com o desempenho: uma abordagem baseada em valor. **RAC – Revista de Administração Contemporânea**, v. 16, n. 3, 2012, pp. 360-380. Disponível em: <https://rac.anpad.org.br/index.php/rac/article/view/937>. Acesso em: 13 abr. 2020.

DRUCKER, Peter. **Administrando para o futuro**. São Paulo: Enio Matheus Guazelli, 1992.

EMMENDOERFER, Magnus Luiz. Territórios criativos como objeto de políticas públicas no contexto brasileiro. In: ASHTON, Sandra Mary Guerra (Org.). **Cidades Criativas: vocação e desenvolvimento**. Novo Hamburgo: Feevale, 2018, p. 125-156.

EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. **Capital intelectual**. São Paulo: Makron Books, 1998.

SENAI. **Estudos e pesquisas: Mapeamento da Indústria Criativa no Brasil**. Rio de Janeiro: FIRJAN, 2019. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/EconomiaCriativa/downloads/MapeamentoIndustriaCriativa.pdf>. Acesso em: 02 nov. 2019.

FISCHER, Ernst. **A necessidade da arte**. Rio de Janeiro: LTC, 2015.

FLORIDA, Richard. **A ascensão da classe criativa**. Porto Alegre: L&PM Editores, 2011.

GARDNER, Howard. **O verdadeiro, o belo e o bom**. Rio de Janeiro: Objetiva, 1999.

GEERTZ, Clifford. **A interpretação das culturas**. 13. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMBRICH, Ernst H. **Arte e ilusão: estudio sobre la psicología de la representación pictórica**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

GOMBRICH, Ernst Hans. **A História da Arte**. Rio de Janeiro: LTC, 2013.

GORZ, André. **O Imaterial**. São Paulo: Annablume, 2005.

HANLIN JR., William; CLAYWELL, Richard. A abordagem de Mercado. CATTY, James (Org.). **IFRS Guia de Aplicação do Valor Justo**. Porto Alegre: Bookman, 2013.

HÉNAULT, Anne. **História concisa da semiótica**. São Paulo: Parábola Editorial, 2009.

HENDRIKSEN, Eldon; BREDA, Michael Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2015.

HORODYSKI, Graziela Scalise. **O Consumo na Experiência Turística: O caso dos souvenirs no destino Curitiba-PR**. 2014. Tese (Doutorado em Geografia) – Programa de Pós Graduação em Geografia, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2014.

HOWKINS, John. **The Creative Economy: how People make money from ideas**. Londres: Penguin Books, 2001.

HUBBARD, Douglas W. **Como mensurar qualquer coisa: encontrando o valor do que é intangível nos negócios**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2015.

KAYO, Eduardo Kazuo. **A estrutura de capital e o risco das empresas tangível e intangível-intensivas: uma contribuição ao estudo da valoração de empresas**. 2002. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária (FEA), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-05032003-194338/pt-br.php>. Acesso em: 19 nov. 2019.

KING, Alfred. Conceitos de valor justo. CATTY, James (Org.). **IFRS Guia de Aplicação do Valor Justo**. Porto Alegre: Bookman, 2013, pp. 11-27.

BEUREN, Ilse Maria; HEIN, Nelson; KLANN, Roberto Carlos. Impact of the IFRS and US-GAAP on economic-financial indicators. **Managerial Auditing Journal**, n. 23, 2008, pp. 632-649.

LACOMBE, Francisco José Masset; RIBEIRO, Osiris Mendes. **Gestão e Controle do Patrimônio: A contabilidade aplicada**. São Paulo: Saraiva, 2013.

LANDRY, Charles. London as a creative city. In: HARTLEY, John (Ed.). **Creative industries**. London: Blackwell, 2005, pp. 233-243.

MAFFESOLI, Michel. **O Mistério da Conjunção**. Porto Alegre: Sulina, 2009.

MACHADO, R. Da indústria cultural à economia criativa. **Alceu**, v. 9, n.18, 2009, pp. 83-95.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MELLO, Ruth Espínola Soriano de Mello; ZARDO, Julia Bloomfield Gama. **V SEMINÁRIO INTERNACIONAL – POLÍTICAS CULTURAIS**. Fundação Casa de Rui Barbosa – Rio de Janeiro. 2014. Disponível em: <http://culturadigital.br/politicaculturalcasaderuibarbosa/files/2014/06/Ruth-Espinola-Soriano-de-Mello-et-alli.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

MORAES JÚNIOR, José Jayme. **Contabilidade geral, contabilidade avançada e análise das demonstrações contábeis**. Niterói: Impetus, 2016.

MOREIRA, Sonia Virgínia. Análise documental como método e como técnica. BARROS, Antônio; DUARTE, Jorge (Orgs.). **Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação**. São Paulo: Atlas, 2006, pp. 269-279.

MORIN, Edgar. **Ensinar a viver: manifesto para mudar a educação**. Porto Alegre: Sulina, 2015.

OBRA rara encontrada em cozinha é leiloadada por € 24 milhões. **DW Brasil**, 27 out. 2019. Disponível em: <https://www.dw.com/pt-br/obra-rara-encontrada-em-cozinha-%C3%A9-leiloadada-por-24-milh%C3%B5es/a-51010268>. Acesso em: 02 nov. 2019.

OBRAS do Bansky são vendidas por R\$ 130 em barraca. **BBC Brasil**, 14 out. 2013. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/noticias/2013/10/131014_barraca_obras_banksy_an. Acesso em: 05 mai. 2020.

PASTORE, José. O Papel da Cultura na Economia do Brasil. *In: FÓRUM SOBRE INVESTIMENTO SOCIAL PRIVADO EM CULTURA. Palestra [...]*. Gramado: FIERGS, 2008.

PEREZ, Marcelo Monteiro; FAMÁ, Rubens. Ativos intangíveis e o desempenho empresarial. **Revista Contabilidade & Finanças**. USP, São Paulo, n. 40, jan./abr. 2006, pp. 7-24. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v17n40/v17n40a02.pdf>. Acesso em 19 nov. 2019.

PIMENTEL, Luiz Otávio. **Direito industrial: as funções do direito de patentes**. São Paulo: Síntese, 1999.

PORTER, Michael E. **The competitive advantage of nations**. New York: The Free Press, 1990.

PRATT, Andy C. **Creative cities: the cultural industries and the creative class**. LSE Research Online. London: London School of Economics, 2008.

PRITCHARD, A. Statistical Bibliography or Bibliometrics?. **Journal of Documentation**, v. 25, n. 4, dez. 1969, pp. 348-349.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

REIS, Ana Carla Fonseca. **Cidades Criativas: da teoria à prática**. São Paulo: SESI-SP, 2012.

BRASIL. **Resolução nº 530, de 31 de dezembro de 1993**. Dispões sobre os princípios fundamentais da contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 1981. Disponível em: <https://cfc.org.br/legislacao/> Acesso em: 05 mai. 2020.

BRASIL. **Resolução nº 560, de 28 de dezembro de 1983.** Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-Lei nº 9295, de 27 de maio de 1946. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 1983. Disponível em <https://cfc.org.br/legislacao/> Acesso em: 05 mai. 2020.

BRASIL. **Resolução nº 750, de 31 de dezembro de 1993.** Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 1993. Disponível em <https://cfc.org.br/legislacao/> Acesso em: 05 mai. 2020.

BRASIL. **Resolução nº 1.055, de 24 de outubro de 2005.** Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 2005. Disponível em <https://cfc.org.br/legislacao/> Acesso em: 05 mai. 2020.

BRASIL. **Resolução nº 1.111, de 05 de dezembro de 2007.** Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 2007. Disponível em <https://cfc.org.br/legislacao/> Acesso em: 05 mai 2020.

BRASIL. **Resolução nº 1.282, de 02 de junho de 2010.** Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 2010. Disponível em <https://cfc.org.br/legislacao/> Acesso em: 05 mai. 2020.

BRASIL. **Resolução nº 1.374, de 16 de dezembro de 2011.** Dá nova redação à NBR TGU ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 2011. Legislação. Disponível em <https://cfc.org.br/legislacao/> Acesso em: 05 mai. 2020.

RIBEIRO, Osni Moura; COELHO, Juliana Moura Ribeiro. **Princípios de Contabilidade Comentados.** São Paulo: Saraiva, 2014.

RUIZ, Thays C. D.; HORODYSKI, Graziela S.; CARNIATTO, Izabela V. A economia criativa e o turismo: uma análise do projeto SouCuritiba, de Curitiba-Paraná-Brasil. **Revista Gestão e Desenvolvimento**. Novo Hamburgo: v.16, n.1, mai./ago. 2019, pp. 145-169.

SANTAELLA, Lucia. **A teoria geral dos signos: como as linguagens significam as coisas**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

SciELO – Scientific Electronic Library Online, 2019. Disponível em <http://www.scielo.br>. Acesso em 07 jul. 2019.

SCOPUS. Disponível em: <https://www-scopus.ez310.periodicos.capes.gov.br/search/form.uri?display=basic>. Acesso em: 22 ago. 2019.

SEBRAE. **Relatório da pesquisa de oferta de souvenir em Curitiba**, 2014. Disponível em: <http://sites.pr.sebrae.com.br/soucuritiba/>. Acesso em: 20 abr. 2020.

SILVA, Juremir Machado. Desconstruir Sokal? A reflexão na tela do discurso/entrevista. **Revista FAMECOS**, n. 10, Porto Alegre, pp. 17-23, jun. 1999.

SILVA, Mariana Estellita Lins. A documentação museológica e os novos paradigmas da arte contemporânea. **Revista Museologia & Interdisciplinaridade**. V. 3, n. 5, pp. 185-192, mai./jun. 2014.

SOUCURITIBA, **SouCuritiba Souvenirs**, 2014. Disponível em: <http://sites.pr.sebrae.com.br/soucuritiba/>. Acesso em: 20 abr. 2020.

STUMPF, Ida Regina C. Pesquisa bibliográfica. BARROS, Antônio; DUARTE, Jorge (Orgs.). **Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação**. São Paulo: Atlas, 2006, pp. 51-61.

TAKEUCHI, Hirota; NONAKA, Ikujiro. **Gestão do conhecimento**. Porto Alegre: Bookman Editora, 2008.

TOLSTÓI, Leon. **O que é arte?** Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2019.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

UNCTAD – United Nations Conference on Trade and Development. **Creative economy report 2010**. Creative economy: a feasible development option. U.N., 2010

VASCONCELOS, Tiago; FORTE, Denis; BASSO, Leonardo F.C. O impacto de intangíveis de empresas alemãs, inglesas e portuguesas: de 1999 a 2016. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 20, n. 4, 2019.

VIOTTI, Eduardo Baumgratz; MACEDO, Mariano de Matos. **Indicadores de ciência, tecnologia e inovação no Brasil**. Campinas: Editora Unicamp, 2001.

YANASE, João. **Custos e Formação de Preços**: importante ferramenta para tomada de decisões. São Paulo: Trevisan, 2018.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; CAPES: UAB, 2009.

ZANINI, Marco Tulio. Liderança para a construção da confiança como ativo intangível.
ZANINI, Marco Tulio; MIGUELES, Carmen (Orgs.). **Gestão integrada de ativos intangíveis**. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 54-80.

APÊNDICES

APÊNDICE A

Carta/convite para participar da pesquisa

Prezado (a),

Sou aluno de mestrado no Programa de Pós-graduação em Indústria Criativa, sob orientação do Profa. Dra. Mary Sandra Guerra Ashton. Estou realizando minha dissertação sobre a valoração dos ativos intangíveis criados na Indústria Criativa e seu relacionamento com os artistas da pintura.

Gostaria de convidá-lo(a) a responder voluntariamente esta pesquisa a partir da sua experiência. Os dados serão utilizados exclusivamente neste trabalho acadêmico. O sigilo individual de cada resposta será preservado. Nenhuma informação dos respondentes será publicado ou examinado, inclusive os endereços de e-mails serão tratados como informação sigilosa, como prevê a Lei Geral de Proteção de Dados (Lei nº13.709, DE 14 DE AGOSTO DE 2018).

Como retribuição à sua participação, disponibilizarei a dissertação em sua versão final. Caso tenha interesse em receber, preencha seu e-mail no início do questionário.

Muito obrigado pela sua participação e sigo à disposição pelo e-mail: negrunimauro@gmail.com

Instruções:

- Responda de forma objetiva e concisa;
- Por favor, não ultrapasse mais do que 4 linhas em cada resposta;
- Os dados devem ser os mais reais possíveis. Não há juízo de valor ou quaisquer avaliações sobre as respostas;
- Caso alguma questão não esteja clara, por favor, me contate pelo email ou whatsapp ou me ligue em qualquer horário (51) 998028626.

Roteiro de Pesquisa para aplicação – visão dos pintores:

Questões em relação ao perfil do participante:

1 Perfil

1.1 Idade?

1.2 Genero?

1.3 Qual é a sua atividade principal remunerada?

1.4 Há outras atividades remuneradas que você exerce? Quais?

1.5 Onde é a localização do principal ateliê de pintura que você utiliza? Cidade?

1.6 Quantos anos atua no mercado de artes com pintura?

Questões específicas:

2 Formação

2.1 Possui formação acadêmica?

2.2 Possui alguma distinção? Premiação?

2.3 Já fez alguma exposição no exterior? Onde?

3 Contábil

3.1 Qual o principal custo de produção?

3.2 Possui assessoramento contábil regular?

3.3 É pessoa física ou jurídica?

3.4 Qual o regime de tributação (MEI, SIMPLES, Presumido ou Real)?

4 Critérios subjetivos

4.1 Qual a principal forma de comercialização das obras?

4.2 Quem estabelece os preços das obras?

4.3 Quais os critérios para estabelecer os preços das obras?

4.4 Os preços das obras são sensíveis às premiações?

4.5 Renda anual de comercialização de pinturas?

APÊNDICE B

Carta/convite para participar da pesquisa

Prezado (a),

Sou aluno de mestrado no Programa de Pós-graduação em Indústria Criativa, sob orientação do Profa. Dra. Mary Sandra Guerra Ashton. Estou realizando minha dissertação sobre a valoração dos ativos intangíveis criados na Indústria Criativa e seu relacionamento com os artistas da pintura.

Gostaria de convidá-lo(a) a responder voluntariamente esta pesquisa a partir da sua experiência. Os dados serão utilizados exclusivamente neste trabalho acadêmico. O sigilo individual de cada resposta será preservado. Nenhuma informação dos respondentes será publicado ou examinado, inclusive os endereços de e-mails serão tratados como informação sigilosa, como prevê a Lei Geral de Proteção de Dados (Lei nº13.709, DE 14 DE AGOSTO DE 2018).

Como retribuição à sua participação, disponibilizarei a dissertação em sua versão final. Caso tenha interesse em receber, preencha seu e-mail no início do questionário.

Muito obrigado pela sua participação e sigo a disposição pelo e-mail: negrunimauro@gmail.com

Instruções:

- Responda de forma objetiva e concisa;
- Por favor, não ultrapasse mais do que 4 linhas em cada resposta;
- Os dados devem ser os mais reais possíveis. Não há juízo de valor ou quaisquer avaliações sobre as respostas;
- Caso alguma questão não esteja clara, por favor, me contate pelo email ou whatsapp ou me ligue em qualquer horário (51) 998028626.

Minha eterna gratidão!!!

Roteiro de Pesquisa para aplicação – visão de gestores de galerias:

Questões sobre o perfil dos participantes:

1 Perfil

- 1.1 Idade?
- 1.2 Genero?
- 1.3 Além de pinturas há outros itens para venda?
- 1.4 Quais outras atividades remuneradas são exercidas? Cursos? Locação?
- 1.5 Há outras unidades ou canais de comercialização (*ecommerce*)?
- 1.6 Quantos anos atua no mercado de artes com pintura?

2 Formação

- 2.1 - Possui formação acadêmica?
- 2.2 A galeria possui alguma distinção? Premiação?
- 2.3 A galeria expõe regularmente? Já fez alguma exposição no exterior? País?

3 Contábil

- 3.1 Qual o principal custo de operação?
- 3.2 Possui assessoramento contábil regular?
- 3.3 Já teve algum evento societário – entrada ou saída de sócios? Como foi tratada a valoração do acervo?
- 3.4 Qual o regime de tributação (MEI, SIMPLES, Presumido ou Real)?

4 Critérios subjetivos

- 4.1 Qual a principal forma de comercialização das obras?
- 4.2 Quem estabelece os preços das obras?
- 4.3 Quais os critérios para estabelecer os preços das obras?
- 4.4 Os preços das obras são sensíveis às premiações?
- 4.5 Faturamento anual pela comercialização de pinturas?

Apêndice C

Levantamento (survey) – Percepção Presidentes de CRCs:

Qual seu cargo no CRC *

- Presidente
- Outros

Qual a sua atividade profissional principal (exceto representação de classe) *

- Contador proprietário de organização contábil
- Contador corporativo (funcionário)
- Contador em organização contábil
- Docente
- Outros...

Tempo de experiência como contador *

- Menor que 5 anos
- Entre 5 e 10 anos
- Mais de 10 anos

Como avaliar um bem sem similar no mercado (único)? *

- Não é possível estabelecer um valor confiável
- É possível avaliar tudo, mas algumas situações não permitem precisão
- É possível avaliar tudo com confiança pelo mercado (e outros contadores)
- Outros...

Já participou de uma avaliação/reavaliação (e contabilização) de intangíveis? *

- Nunca
- Já participei
- Fui líder na reavaliação
- Sou um avaliador reconhecido
- Outros...

Já solicitou alguma reavaliação de intangíveis? *

- Nunca
- Não, não confio no resultado
- Sim, solicitei e não confio no resultado
- Sim, solicitei e confio no resultado
- Outros...

Já teve conhecimento de uma reavaliação, qual foi o índice de valoração? *

- Nunca tive conhecimento
- Variou negativamente (decreceu o valor do ativo)
- Variou positivamente (mais de 20%)
- Variou muito positivamente (mais de 20% e menos de 50%)
- Surpreendeu positivamente (mais de 50%)
- Outros...

Já contabilizou PINTURAS como obra de artes, por favor, descreva? (caso não tenha esta experiência apenas informe NÃO) *

Texto de resposta longa

Qual a importância do tema valoração de intangíveis? *

- Insignificante
- Pouco relevante
- Relevante
- Muito relevante
- Essencial

Qual seu nível de conhecimento dos CPC 04/12 e CPC 46/12? *

- Nenhum
- Conhecimento superficial
- Conhecimento razoável
- Conhecimento avançado
- Expert

Quais os critérios que o mercado aplica para valoração de PINTURAS? *

- Não faço ideia
- Já ouvi falar, mas não conheço
- De alguma forma me relaciono com o mercado de artes e PINTURAS
- Tenho clientes, colegas ou atuo profissionalmente com PINTURAS

Qual a participação (percentual) da Indústria Criativa no PIB brasileiro? *

%

Texto de resposta curta

.....

Quantas pessoas trabalham na Indústria Criativa no Brasil? *

Quantidade

Texto de resposta curta

.....

Qual a principal atividade da Indústria Criativa que você conhece?

nomeie

Texto de resposta curta

.....

Qual a sua definição de arte?

Texto de resposta longa

.....

Qual a sua definição de pintura?

Texto de resposta longa

.....