

ATIVO INTANGÍVEL – DAS MARCAS GERADAS INTERNAMENTE E LEGALMENTE PROTEGIDAS – RECONHECIMENTO E REGISTRO CONTÁBIL

*Prof. Me. Juracy Braga Soares Jr
juracy.soares@unieducar.org.br

RESUMO

Introdução: A partir de 2007 o ambiente contábil do Brasil passa a experimentar o processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade. Como principal paradigma a ser quebrado, os profissionais Contadores passaram a conviver mais com a necessidade de aplicar julgamentos em diversas áreas que antes eram merecedoras da mais pura aplicação da legislação fiscal. As referidas normas consistem em guias ou princípios que devem ser observados sem, contudo, tolher o julgamento de oportunidade e especificidade presentes no negócio da entidade que as aplica. A referida aplicação de tais normativos pode suscitar, além de dúvidas e interpretações diversas, distorções na avaliação de ativos e de empresas. O presente artigo objetiva abordar a questão da prerrogativa – por parte da entidade - de reconhecimento e registro contábil de marcas geradas internamente.

Fundamentação teórica: O exame que suporta o presente estudo se desenvolve não só no âmbito das disposições emanadas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, relativamente ao tema em questão. A análise é procedida também a partir dos dispositivos referenciados na Constituição Federal de 1988, do Código Civil de 2002, da Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações e também da legislação aplicável aos Direitos da Propriedade Industrial no Brasil.

Metodologia: O presente esforço de pesquisa se constitui em revisão bibliográfica que tem como foco o exame da legalidade da questão proposta, com o fito de propor uma alternativa – legalmente suportada – para fins de reconhecimento e registro contábil de elemento do Ativo Intangível, especificamente das marcas geradas internamente e legalmente protegidas. Em que pese à vedação expressa contida no Pronunciamento Técnico CPC 04, são necessárias análises mais minuciosas de outros elementos da legislação aplicável à referida espécie de Ativo Intangível que suportam definitivamente entendimento diverso daquele emanado pelo órgão normativo já citado.

Síntese dos resultados: Os resultados alcançados apontam para um necessário reexame da matéria com vistas à uma nova avaliação sobre as questões propostas. O conjunto de toda a legislação examinada propõe a possibilidade de um novo entendimento normativo acerca do tema. O principal resultado alcançado é detalhado na parte final do trabalho, no tópico relativo as conclusões.

Conclusões: O estudo conclui tanto pela oportunidade quanto pela possibilidade técnica e jurídica de registro e reconhecimento das marcas geradas internamente, desde que contenham os requisitos da proteção legal exigidos pela legislação apontada como lastro para a referida validação

PALAVRAS-CHAVE: Marcas geradas internamente. Intangível. Registro e Reconhecimento

AREA TEMÁTICA: Contabilidade Financeira

* O autor é Bacharel em Direito e Contábeis. Especialista em Auditoria e Mestre em Controladoria. Auditor Fiscal da Receita Estadual. Professor Universitário em cursos de Graduação e Pós Graduação. Coordenador Acadêmico da Unieducar Universidade Corporativa. Membro do Conselho Editorial da Revista Científica Semana Acadêmica.

INTRODUÇÃO

Da interpretação da legislação

Faz-se necessária uma brevíssima abordagem à correta interpretação dos textos referenciais, trazendo à luz desde a previsão constitucional, passando por diplomas legais infraconstitucionais e até os normativos especificamente editados para o tema, por exemplo.

A interpretação sistemática dos textos que compõem a legislação é por demais necessária. Ao se processar a interpretação, é possível dar significado ao comando legal e/ou normativo. É essencial, pois, cuidado para que a interpretação não se dê de forma falha. Ora, se a interpretação do texto aplicável à matéria contábil falha, falha também a Contabilidade que deveria ter aplicado corretamente as orientações de tais textos.

Nesse sentido é óbvio observarmos que ao tomarmos contato com algo, imediatamente o interpretamos. Seja objeto, fato, notícia ou pessoa, para citar alguns exemplos. Mesmo que esse processo se dê no inconsciente. Ao se interpretar, produz-se conhecimento. E esse conhecimento sedimentado passa a integrar a pré-compreensão, que é a base para novas interpretações.

No âmbito jurídico a hermenêutica se desenvolveu ao ponto de orientar a interpretação dos mais variados textos em matéria de Direito.

Em matérias relacionadas à Contabilidade – tendo em vista o elevado volume de textos legais com os quais o profissional tem contato – talvez fosse adequada a introdução no currículo, matérias como a hermenêutica jurídica a fim de proporcionarmos uma melhor interpretação das normas jurídicas aplicáveis aos casos concretos. O ganho estaria vinculado ao aprimoramento de instrumentos de interpretação mais calibrados, assegurando mais objetividade, neutralidade e cientificidade.

A interpretação se constitui em uma atividade eminentemente prática, mas que requer lastro científico. Como abordado acima, é óbvio que a doutrina continua a reproduzir conteúdos viciados, que são meras repetições de outras interpretações equivocadas. Ora, seria a doutrina a responsável por redescobrir e criar novos conteúdos e significados para a ciência.

DESENVOLVIMENTO DO TEMA

Da marca gerada internamente e legalmente protegida

A questão da marca criada pela própria empresa gera discussão e interpretações equivocadas, ao se imputarem certas “dificuldades” para reconhecimento ou registro contábil que sinceramente não vislumbramos.

O que se pretende com o presente ensaio é elaborar um breve estudo sobre o reconhecimento e registro contábil da marca gerada internamente, estando a mesma legalmente protegida, na conformidade do que estabelece a legislação aplicável à proteção da propriedade industrial ou intelectual.

Apenas para não perder de vista, o elemento central da presente abordagem é aquele ativo que advém da criação da própria empresa, visando identificar seu estabelecimento ou mesmo sua criação (produto, serviço ou know-how).

Para nortear a análise é eleito neste instante, como primeiro texto direcionador, o Pronunciamento CPC 04 – Ativo Intangível R1 – Rev. 06. Portanto, pede-se escusas

antecipadas aos leitores pelas eventuais transcrições de trechos do referido pronunciamento, justificando tratar-se de medida indispensável para se dar cabo deste estudo.

Para sustentar os entendimentos sobre a interpretação do referido normativo, far-se-á uso de textos extraídos de outros diplomas legais, que serão trazidos à medida de sua necessária utilização.

O CPC 04 tem por objetivo definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro Pronunciamento. Estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios forem atendidos.

Especifica também como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis. Em seu item 5 o referido pronunciamento trata de sua abrangência:

Entre outros, o presente Pronunciamento aplica-se a gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (também denominados pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento.

Fica, portanto evidenciado que o referido normativo aplica-se – dentre outros intangíveis, também a Marca.

Já no seu item 9 o pronunciamento CPC 04 aborda o Ativo Intangível de forma ampla:

As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações).

A análise do item 9 acima faz referências à marca ao citá-la expressamente. Além disso, refere-se não só à aquisição, mas também ao próprio desenvolvimento (geração interna).

Logo no item seguinte (item 10) o CPC 04 estabelece as primeiras condições para enquadramento de um determinado item patrimonial na definição de Ativo Intangível, conforme fica evidenciado na transcrição a seguir:

Nem todos os itens descritos no item anterior se enquadram na definição de ativo intangível, ou seja, são identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros. Caso um item abrangido pelo presente Pronunciamento não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como despesa quando incorrido. No entanto, se o item for adquirido em uma combinação de negócios, passa a fazer parte do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido na data da aquisição.

Como fica claro, há certos requisitos inicialmente elencados pelo pronunciamento em exame, que se constituem em elementos indispensáveis ao enquadramento de determinados itens patrimoniais no conceito de Intangível, para fins contábeis. Essa análise será objeto dos tópicos seguintes.

Dos requisitos da marca gerada internamente

Verifica-se que se a marca gerada internamente - estando legalmente protegida - atende aos requisitos elencados no item 10 do CPC 04, a saber: ser identificável, controlada e geradora de benefícios econômicos futuros.

Da Marca como elemento identificável

Para verificar se a marca pode ser elemento identificável, recorreremos ao disposto na Lei Federal No. 9.279/96, que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Na Seção I, ao tratar dos sinais registráveis como Marca, os Arts. 122 e 123 estabelecem:

Art. 122. São suscetíveis de registro como marca os sinais distintivos visualmente perceptíveis, não compreendidos nas proibições legais.

Art. 123. Para os efeitos desta Lei, considera-se:

I - marca de produto ou serviço: aquela usada para distinguir produto ou serviço de outro idêntico, semelhante ou afim, de origem diversa;

O teor dos referidos artigos acima transcritos é de uma clareza solar ao estabelecer que os “sinais visualmente perceptíveis”, distintivos de produtos ou serviços idênticos são perfeitamente elegíveis para registro como Marca.

Ora, a marca constitui-se, portanto, em elemento perfeitamente identificável. A característica do que é identificável é inerente ao que se pode identificar e reconhecer. É óbvio que é possível identificar, reconhecer, e separar uma marca.

Desde as marcas mundialmente reconhecidas, como Google, Apple, Microsoft, Coca-Cola, por exemplo, até as marcas de empreendimentos locais, como a marca da padaria da esquina, fica patente que uma das características essenciais da marca é ser perfeitamente identificável.

Ao nos dirigirmos a um determinado estabelecimento ou buscarmos por produto ou serviço específico, é evidente que a Marca se constitui em elemento identificador que apóia nossa decisão de compra (ou de rejeição à mesma).

Fica patente a partir da leitura do dispositivo acima elencado que a Marca é enquadrada como elemento identificável de produto, serviço, estabelecimento ou tecnologia, dentre outros elementos vinculados a uma corporação, pessoa, instituição, etc.

O pronunciamento CPC 04 em seu item 11, a definição de ativo intangível requer que ele seja identificável para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

Já no item 12 do CPC 04 há ainda novas exigências relacionadas à configuração do critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível. Para ser considerado identificável o Ativo Intangível deve ainda satisfazer os seguintes requisitos:

(a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou

(b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Da leitura das alíneas acima reproduzidas, depreende-se que não se constituem em condições cumulativas. Ou seja, podem estar presentes uma ou outra. Contudo, o intangível Marca atende as duas, cumulativamente, conforme restará evidenciado abaixo.

Item a – for separável. A Marca se constitui em elemento único e, portanto, distinguível da entidade. Como tal, pode ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade.

Além dos dispositivos da legislação anteriormente citados, é oportuno trazer à lume o exame do modelo de negócios das franquias, a fim de lastrear o entendimento acerca da separabilidade da Marca. Vejamos então o que dispõe a Lei Federal No 8.055/94 sobre o contrato de franquia empresarial (*franchising*). Em seu Art. 2º a referida lei aborda o sistema de franquia empresarial, que tem como sustentáculo o direito ao uso de sua marca, conforme se depreende da leitura abaixo:

Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

A Lei então corrobora o entendimento de que é legalmente possível a cessão de direito de uso da marca tendo em vista a possibilidade de separação de tal elemento patrimonial.

Item b – resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais. A Marca resulta dos direitos legais de restrição ao uso e controle que decorrem do disposto na legislação que protege a propriedade industrial/intelectual.

Conforme já restou evidenciado acima, a Lei Federal No. 9.279/96 que regula os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial confere o controle ao detentor do registro da marca.

Dentre as exigências para que se efetivem os direitos legais vinculados à marca, a mesma Lei Federal No. 9.279/96 exige que a marca apresentada para fins de registro, que gera o conjunto de direitos legais sobre a mesma, deve ser compatível com o desenvolvimento de atividades que efetivamente pratiquem. Vejamos o teor do Art. 128 e parágrafo primeiro, a seguir:

Art. 128. Podem requerer registro de marca as pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou de direito privado.

§ 1º As pessoas de direito privado só podem requerer registro de marca relativo à atividade que exerçam efetiva e licitamente, de modo direto ou através de empresas que controlem direta ou indiretamente, declarando, no próprio requerimento, esta condição, sob as penas da lei. (grifos nossos)

Trata-se de precaução contra eventuais abusos ou distorções que visem impedir, dificultar ou até mesmo gerar empecilhos ao desenvolvimento das empresas que de fato e de direito já explorem outras atividades e que portanto, necessitam de tal proteção.

Nesse direcionamento é possível termos marcas com nomes iguais albergando, mediante registro, atividades, produtos ou serviços distintos, exercidos por outras empresas em outras áreas de atividade econômica.

Contudo, essa é uma característica que não enfraquece o controle ou direito legal, que permanecem preservados naqueles nichos de mercado, sob o manto da lei.

Da Marca como item controlável

Outro requisito exigido é que o intangível seja controlado. O termo “controle” é designado para definir o domínio ou poder de fiscalizar e administrar determinada coisa. Ter o controle de algo significa ter o poder de dominar o que acontece com aquilo. A palavra controle pode ser aplicada em outros contextos e significados similares a administrar, organizar ou ter domínio sobre algo.

A marca gerada internamente para ser controlada deve ser objeto de registro junto ao INPI – Instituto Nacional da Propriedade Industrial. O INPI é vinculado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) e é o órgão responsável pelo registro e concessão de marcas e patentes, além de outros tipos de propriedades intelectuais e industriais.

É possível atribuir a propriedade de determinada marca ao detentor de seu registro legal. Vejamos o que dispõe a Constituição Federal em seu Art. 5º, XXIX, ao referir-se à marca:

A lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para sua utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País;

A partir da previsão expressa em nosso texto constitucional, a Lei Federal No. 9.279/96 foi sancionada pela presidência da república com o objetivo de regular direitos e obrigações relativos à Propriedade Industrial, dentre esses, a Marca. E já em seu artigo 2º, III, estabelece que a proteção de tal elemento patrimonial se dá mediante a concessão do registro da marca ao seu proprietário, conforme fica explicitado na leitura do dispositivo em epígrafe:

Art. 2º A proteção dos direitos relativos à propriedade industrial, considerado o seu interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País, efetua-se mediante:

(...)

III - concessão de registro de marca;

Conforme vai sendo clarificada, a característica de controle está presente para o item do Ativo Intangível Marca, desde que esteja o mesmo devida e legalmente protegido.

E foi em decorrência de tal registro e da conseqüente possibilidade de controle que se construiu o modelo de franquia, a partir da formatação de negócio lastreado no conceito de exploração do uso da marca.

A Lei Federal No 8.055/94 que dispõe sobre o contrato de franquia empresarial estabelece condições para desenvolvimento de tal atividade negocial. E para ser passível de celebração, ter o controle sobre determinada marca é condição *sine qua non*, conforme prevê o Art. 3º e seu inciso III a seguir reproduzido:

Art. 3º Sempre que o franqueador tiver interesse na implantação de sistema de franquia empresarial, deverá fornecer ao interessado em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia, por escrito e em linguagem clara e acessível, contendo obrigatoriamente as seguintes informações:

(...)

III - indicação precisa de todas as pendências judiciais em que estejam envolvidos o franqueador, as empresas controladoras e titulares de marcas, patentes e direitos autorais relativos à operação, e seus subfranqueadores, questionando especificamente o sistema da franquia ou que possam diretamente vir a impossibilitar o funcionamento da franquia;

Já o CPC 04, reportando-se à característica “Controle”, prevê em seu item 13:

A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios.

Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição

legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.

Mais uma vez é possível garantir o adequado e pleno cumprimento das exigências formalizadas pelo referido CPC 04, tendo em vista que o registro da marca gerada internamente é capaz de assegurar:

O poder de obter benefícios econômicos futuros. Conforme restou comprovado, a geração de benefícios econômicos futuros decorre da exploração econômica baseada em contratos empresariais, como os de Franquia e Licenciamento.

A restrição de acesso de terceiros a esses benefícios. Ao registrar sua marca gerada internamente junto à autarquia governamental responsável pela regulação da propriedade industrial (INPI), o titular da marca investe-se no direito de restringir o acesso de terceiros a tais benefícios.

Advierem de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal:

Essa característica decorre do registro. A partir do registro junto ao órgão do INPI a proprietária da marca se investe no conjunto de direitos e garantias legais que venham a ser eventualmente exercidos junto ao Judiciário.

Para ilustrar essas características, recorrer-se-á mais adiante ao modelo de licenciamento de uma marca famosa, com o objetivo de gerar benefícios econômicos futuros.

Da Marca como item gerador de benefícios econômicos futuros

Ao tratar da geração de benefícios econômicos futuros, o CPC 04 define em seu item 17:

Os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade.

Nesse mesmo texto acima já foi apresentado um dos modelos de geração de benefícios econômicos futuros baseado na exploração da marca, que é o sistema de franquias. Contudo, para não ficar apenas nesse, é conveniente apresentar mais um outro que gera um filão de riquezas tão poderoso quanto o de *franchising*. Esse outro modelo de negócios é o licenciamento da marca, celebrados mediante contrato específico para tal fim.

Fazendo uso novamente dos termos da Lei Federal No. 9.279/96 que regula direitos e obrigações relativos à Propriedade Industrial, observa-se que em seu texto há referência expressa a tal atividade. De acordo com o INPI, os contratos que objetivam o licenciamento de uso de marca registrada ou pedido de registro depositado no INPI deverão indicar o número do pedido ou da marca registrada, devendo respeitar o disposto nos Artigos 139, 140 e 141 da Lei n. 9.279/96. Indica-se abaixo o teor dos referidos dispositivos legais:

Art. 139. O titular de registro ou o depositante de pedido de registro poderá celebrar contrato de licença para uso da marca, sem prejuízo de seu direito de exercer controle efetivo sobre as especificações, natureza e qualidade dos respectivos produtos ou serviços.

Parágrafo único. O licenciado poderá ser investido pelo titular de todos os poderes para agir em defesa da marca, sem prejuízo dos seus próprios direitos.

Art. 140. O contrato de licença deverá ser averbado no INPI para que produza efeitos em relação a terceiros.

§ 1º A averbação produzirá efeitos em relação a terceiros a partir da data de sua publicação.

§ 2º Para efeito de validade de prova de uso, o contrato de licença não precisará estar averbado no INPI.

Art. 141. Da decisão que indeferir a averbação do contrato de licença cabe recurso.

Conforme se verifica, a partir da celebração – e competente averbação no INPI - os contratos de licenciamento para uso de marca a correspondente remuneração só é possível após o registro da marca. Contudo, resta comprovada a capacidade de geração de benefícios econômicos futuros a partir da exploração da marca em diferentes modalidades de modelos de negócios.

O exame do texto do novo Código Civil de 2002 aponta para a previsão de remuneração a partir – dentre outros elementos – da marca. A referida previsão é encontrada no parágrafo 5º. Do Art. 980-A a seguir transcrito:

§ 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, **marca** ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional. (g.n.)

Segundo o SEBRAE, o licenciamento de marcas se constitui em um filão de oportunidades não só para as empresas detentoras das marcas, que auferem receitas de royalties, mas também para as que desenvolvem produtos ou serviços e agregam mais valor aos mesmos a partir da utilização da marca licenciada, podendo ser de uma imagem ou personagem, por exemplo.

Pense em uma empresa que produz mochilas infantis com sua própria marca e passa a ser licenciada de uma marca famosa da Disney®, como a do personagem do desenho “Carros®”, o “Relâmpago McQueen®”. Ao se deparar com os dois modelos de mochila na prateleira, qual será o que o garoto escolherá?

A Associação Brasileira de Licenciamento – ABRAL revela em sua página institucional os seguintes dados estimados relacionados com a atividade de licenciamento ou licensing: 500 empresas licenciadas; 600 licenças disponíveis, das quais 75% são estrangeiras; 50 agências licenciadoras; e geração de 1.300 empregos diretos e milhares de empregos indiretos.

Ainda segundo a ABRAL, as propriedades mais exploradas do mercado de licenciamento são aquelas ligadas a:

ATIVIDADE VINCULADA	PARTICIPAÇÃO
Entretenimento	70%
Corporativas	20%
Esporte	10%

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da ABRAL

Ao desenhar um perfil acerca dos segmentos que mais se utilizam do mercado de licenciamento, a ABRAL aponta para as seguintes participações de propriedades que mais utilizam licenciamento:

PROPRIEDADES LICENCIADAS	RANKING DE PARTICIPAÇÃO
Confecção	1ª
Brinquedo	2ª
Papelaria	3ª
Personal Care	4ª

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da ABRAL

Tendo em vista que um dos objetivos do item em exame é aferir a capacidade de geração de benefícios econômicos futuros a partir da Marca, é ainda possível recorrermos aos dados publicados pela ABRAL, envolvendo o volume de faturamento gerado pelo setor, nos últimos 3 anos e a previsão para o atual ano de 2015, conforme detalhado no quadro abaixo.

FATURAMENTO ANO	FATURAMENTO (R\$)	CRESCIMENTO*
2012	12,00 bilhões	14%
2013	12,48 bilhões	4%
2014	13,20 bilhões	6%
2015**	13,70 bilhões	4%

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da ABRAL

* em relação ao período anterior - ** projeção

A ABRAL explica em sua página que o licenciamento se constitui em uma modalidade de contrato pelo qual o licenciado arrenda os direitos de parte de uma propriedade intelectual protegida (nome, marca, imagem, logotipo, personagem, ou composição de mais de um destes elementos) de um licenciador, que é o dono ou detentor da propriedade, para usarem em um produto ou serviço. Os tipos de propriedades licenciados mais comuns são: arte, personagens (cinema, TV, videogame, desenhos animados), colegial, moda, música, esportes (times, atletas) e sem fins lucrativos (museus, universidades, dentre outros).

Do reconhecimento e mensuração do intangível

O pronunciamento CPC 04 define em seu item 19 que os itens 51 a 67 do mesmo pronunciamento tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos ativos intangíveis gerados internamente.

Tendo em vista que os critérios para definição de intangível relacionados nos itens de No. 8 a 17 já foram devidamente examinados e a sua compatibilidade atestada, passaremos a examinar os itens de No. 51 a 67 do CPC 04, visando aferir a compatibilidade do Ativo Intangível da espécie Marca, gerada internamente e devidamente registrada junto ao INPI.

Neste ponto vale a análise do disposto no CPC 00 – Pronunciamento Conceitual Básico que ao abordar a relação entre custos incorridos e registro de itens do ativo assim dispõe em seu item 4.14:

Há uma forte associação entre incorrer em gastos e gerar ativos, mas ambas as atividades não são necessariamente indissociáveis. Assim, o fato de a entidade ter incorrido em gasto pode fornecer uma evidência de busca por futuros benefícios econômicos, mas não é prova conclusiva de que um item que satisfaça à definição de ativo tenha sido obtido. De modo análogo, a ausência de gasto relacionado não impede que um item satisfaça à definição de ativo e se qualifique para reconhecimento no balanço patrimonial. Por exemplo, itens que foram doados à entidade podem satisfazer à definição de ativo.

Não deixa de ser incongruente a orientação de não se registrar um ativo gerado internamente (conforme veremos a seguir) constante do CPC 04 e essa acima reproduzida do CPC 00 em que é permitida, por exemplo, a contabilização de bem recebido em doação, devidamente valorado.

A Lei das Sociedades por Ações (Lei No. 6.404/76) dispõe acerca da avaliação de bens. No capítulo em que trata das questões relativas ao Capital Social, o referido diploma legal disciplina a avaliação de bens entregues para fins de integralização de capital social por sócios, em bens.

Tendo em vista que o Art. 7º. indica que “O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro”. o teor do referido diploma legal estabelece o seguinte em seu Art. 8º.:

Art. 8º A avaliação dos bens será feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia-geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.

Conforme se evidencia pela leitura do texto da chamada “Lei das S/A’s”, é legalmente possível a realização de avaliação de bens para fins de entrega de capital subscrito. Tal avaliação deve atender ao regramento acima, tendo em vista expressa disposição legal sobre o tema.

O que se coloca a título de provocação é que se é legalmente prevista a avaliação para fins de entrega de capital, porque não realizar-se tal avaliação para fins de composição do Ativo Intangível – avaliando as marcas – mediante o competente laudo de avaliação, elaborado conforme determina o texto da lei?

Em nosso entendimento - por expressa previsão legal – é possível proceder-se a contratação de equipe de peritos ou de empresa especializada para fins de elaboração do laudo de avaliação de elemento intangível - no caso em exame, marcas geradas internamente – e proceder-se com a correspondente avaliação e posteriormente com o registro contábil dos referidos bens.

Do ativo intangível gerado internamente - reconhecimento e mensuração iniciais

O item 51 do CPC 04 estabelece que por vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades para:

- (a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e
- (b) determinar com confiabilidade o custo do ativo. Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente ou com as operações regulares (do dia-a-dia) da entidade.

Essas são, como visto, condições gerais para reconhecimento e mensuração inicial do intangível. Como acima descrito, é perfeitamente compatível com a marca a verificação da geração de benefícios econômicos futuros, tendo em vista o sistema de proteção constitucional, legal e normativo abordado. E também em função da possibilidade de exploração comercial do ativo, conforme modalidades negociais também já retro explanadas.

Para se determinar com confiabilidade o custo do ativo – especialmente – aquele gerado internamente, é possível alocar contabilmente aqueles relacionados ao desenvolvimento da marca, tais como projeto de design gráfico, estudos e pesquisas, além dos vinculados aos gastos com a proteção legal, tais como honorários advocatícios, taxas e custos com o acompanhamento, aí inclusos aqueles relacionados com eventuais processos no curso do registro, que varia entre 2 a 5 anos.

É óbvio que o valor registrado contabilmente não será compatível com o valor de mercado, que pode ser superior ou inferior. Porém, é possível a partir dessa definição, determinar com confiabilidade o custo de criação, desenvolvimento e registro desse ativo, separando o custo incorrido na geração interna do referido intangível.

Portanto, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve aplicar os requerimentos e orientações contidos nos itens 52 a 67 do CPC 04, a seguir, a todos os ativos intangíveis gerados.

Passaremos agora a examinar os itens subsequentes, deixando de citar especificamente os que não forem relevantes para o presente esforço de pesquisa.

No item 52 do CPC 04 tem-se as seguintes recomendações:

Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, a entidade deve classificar a geração do ativo: (a) na fase de pesquisa; e/ou (b) na fase de desenvolvimento.

Para atender os requisitos desse item 52 do CPC 04, é suficiente que a empresa detentora da marca gerada internamente adote o cuidado de demonstrar em suas etapas de P&D cada um desse conjunto de desembolsos, que terão, em atendimento ao referido normativo, destinações diversas.

Dessa forma, os gastos relacionados à fase de pesquisa, como a própria pesquisa de mercado ou de aceitação; os pagamentos à empresa ou equipe de design gráfico, aí incluídos os custos de impressões de folhetos; *prospects*; *banners* e eventualmente páginas eletrônicas de enquetes são alocados no resultado. Nesse item, há que se diferenciar as modalidades de pesquisas (de mercado e legal). Na primeira, o resultado que se pretende obter está ligado à questão da aceitação visual da marca junto ao público alvo. Está mais para uma ação de Marketing. Na segunda, trata-se de uma providência estritamente necessária ao andamento do processo, que visa uma consulta mais acurada junto aos registros do INPI a fim de que reste evidenciada a viabilidade jurídica do registro. É após a pesquisa realizada na base de dados do INPI que se tem um indicador acerca da existência ou não – no Brasil – de marca semelhante.

Já os gastos vinculados ao desenvolvimento desse ativo, tais como as taxas de registro legal, os correspondentes honorários advocatícios, e eventuais dispêndios ocorridos no processo de acompanhamento do registro, esses são alocados no custo do Intangível. Bem como aqueles eventualmente decorrentes de revitalizações da Marca, como novos estudos e pesquisas para evolução da identidade visual e os consequentes custos de ajuste junto ao órgão de controle da propriedade, caso necessários.

O item 56 do CPC 04 elenca algumas das atividades que exemplificam os esforços de Pesquisa, segundo o qual são exemplos de atividades de pesquisa:

- (a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços;
- (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

Todas as atividades descritas nos itens “a” a “d” acima, são enquadradas em procedimentos necessários à geração da marca, conforme se evidencia a seguir:

Atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento. A partir do momento em que se iniciam os estudos para pesquisa do símbolo, imagem, tipologia, cores e demais elementos de identidade visual, temos aí o desencadeamento de tais atividades. Somente após a realização desses estudos preliminares é que se terá chegado aos primeiros estudos que serão apresentados para seleção da marca que se pretende registrar e desenvolver.

Busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos. Nesse ponto, a pesquisa busca identificar quais serão os elementos identificadores da marca com a aplicação a que se destina. A partir da definição do público alvo, são desencadeados uma série de estudos que visam agregar vinculação entre o desenho, as cores e a forma, por exemplo, e o perfil do consumidor que se pretende atingir.

Busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços. Na mesma linha, os responsáveis pela pesquisa inicial da marca irão buscar, se cabível, elementos que reforcem a identidade visual e até mesmo material (ou sua representação material), quando a marca finalmente estiver sendo materializada. Nesse ponto, um exemplo bastante ilustrativo são as placas de identificação visual do McDonalds, todas seguindo um padrão visual obtido a partir da utilização de um conjunto de materiais prévia e rigorosamente determinados. Em qualquer lugar do mundo onde você visualize a placa com o logo dos arcos amarelos, você será inconscientemente levado a entrar em contato com a experiência já anteriormente obtida em uma lanchonete pertencente à rede que produz o “Big Mac”

Formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados. Trata-se da fase final descrita no item anterior, onde se validam os materiais e outros elementos inicialmente selecionados naquela etapa.

Já no item 57 do CPC 04 são definidas mais condições para fins de reconhecimento do ativo intangível, resultante de desenvolvimento. A exigência é de que o item somente deva ser reconhecido se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:

- (a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- (b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- (c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- (d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;
- (e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- (f) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Em todas as alíneas listadas no item 57 do CPC 04, há plenas e incontestáveis condições presentes que autorizam o reconhecimento da marca gerada internamente como elemento patrimonial do Ativo Intangível.

Acerca da viabilidade técnica para concluir o ativo intangível, a fim de que o mesmo seja disponibilizado para uso ou venda, é evidente que a completude da marca se dá com o seu registro. Sobre a intenção de uso ou venda, é evidente que a empresa poderá usá-la, vendê-la ou licenciá-la, visando a geração de benefícios econômicos futuros, conforme já demonstrado acima.

O desenho do modelo e exploração comercial visando definir a forma como o ativo intangível gerará benefícios econômicos futuros se constitui em estratégia da direção da empresa que poderá adotar um ou mais opções legalmente previstas.

Por fim, a verificação da disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo

intangível, além da mensuração confiável dos gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento são etapas que foram descritas acima como atingíveis pela entidade que gera marca própria.

Da leitura dos itens 63 e 64 do pronunciamento CPC 04 tem-se as seguintes delimitações:

“Marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Dessa forma, esses itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.”

Relativamente aos itens acima descritos, faz-se necessária uma análise detida, que será realizada a seguir, em tópico específico.

DO REGISTRO DE MARCAS GERADAS INTERNAMENTE

Inicialmente é cediço o entendimento de que a marca é capaz de gerar vantagem competitiva.

Nos comentários anteriores, restou absolutamente provado que a marca gerada internamente atende a todos os requisitos elencados pelo CPC 04, como condicionantes para reconhecimento e registro de Ativo Intangível, a saber: Ser um ativo identificável; Ser um item controlável; e Ser gerador de benefícios econômicos futuros

Nos comentários anteriores, restou absolutamente provado que a marca gerada internamente atende a todos os requisitos elencados pelo CPC 04.

No item de No. 66 do pronunciamento CPC 04, mais elementos são listados para fins de orientação quanto ao registro do elemento patrimonial do Intangível. Vamos a esses:

O custo de ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração.

Exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- (a) gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
- (b) custos de benefícios a empregados (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados) relacionados à geração do ativo intangível;
- (c) taxas de registro de direito legal; e
- (d) amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível

Examinando novamente – ponto a ponto – eis que é possível confirmar todos como inerentes à geração da marca, conforme se evidenciará a seguir:

O custo de ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração.

Conforme se evidenciou, é possível alocar com alto grau de segurança todos os gastos relacionados ao desenvolvimento da marca, sejam esses atribuíveis à criação, produção e preparação da mesma, até que se constitua no item pronto para ser explorado conforme definido pela organização da entidade.

Como exemplos desses custos diretamente atribuíveis temos:

a.: Gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível. Reforçando as evidências anteriores, é cabível que os desembolsos realizados no desenvolvimento da marca, tais como serviços de design e outros relacionados estão contemplados nessa classe;

b.: Custos de benefícios a empregados relacionados à geração do ativo intangível. Se for constituída uma equipe de colaboradores visando dar o suporte necessário à geração de tal ativo, ou se a entidade alocou parte dos gastos de sua equipe em um centro de custos devidamente criado para tal, é possível ativar com segurança tais elementos como componente do intangível marca gerada internamente;

c.: Taxas de registro de direito legal. Como também discutido acima, os gastos relacionados às taxas junto ao INPI visando à proteção do direito à propriedade industrial, bem como os derivados de honorários advocatícios relacionados, podem ser também alocados com segurança e confiabilidade;

d.: Amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível. Caso ocorram, essa classe de custos pode vir a ser também alocada ao item patrimonial.

CONSIDERAÇÕES FINAIS E AVISOS IMPORTANTES

Conforme alertado no início desse texto, o presente estudo constitui-se em exame superficial da matéria. Análise mais elaborada deverá se seguir a partir do fechamento do presente.

Como aviso importante é dever do autor alertar que, embora considere que não há base jurídica para a negativa, o próprio texto do CPC interpreta equivocadamente suas orientações ao contraditar os requisitos listados ao longo do pronunciamento.

Contudo, é necessário afirmar que a orientação aqui presente não poderá ser utilizada, por exemplo, para embasar recurso em eventual questão de concurso público, tendo em vista a conclusão (embora a nosso ver equivocada) expressa contida no pronunciamento.

Nos últimos 8 anos passamos de uma situação em que sequer reconhecimento cabia para itens do grupo. Atualmente, mesmo com os avanços relacionados ao processo de harmonização contábil, cremos que ainda há muito a evoluir.

E tal evolução passa, necessariamente, pelo correto e adequado reconhecimento e registro contábil da marca gerada internamente, devidamente registrada como propriedade industrial.

Não faz sentido relegar a plano inexistente um componente do Ativo que é capaz de gerar mais ganhos do que qualquer outro elemento patrimonial. Essa ausência (ou falha de evidenciação) compromete o papel da Contabilidade como geradora de informação útil e válida para fins de tomada de decisão. Afinal de contas, quando se lê um balanço, porque motivo não visualizamos o ativo de maior valor ali registrado?

Essas são as perguntas iniciais que deixamos em vossas mentes. Esperamos sinceramente que elas ecoem o suficiente para produzir mais inquietações do que certezas, pois o conhecimento somente é gerado a partir de perguntas.

A certeza de hoje muitas vezes se constitui na inadequação de amanhã. Por isso, é dever dos que buscam evoluir continuar debatendo, discordando e questionando. Se não fosse assim, jamais teríamos evoluído a partir da descoberta do fogo.

A inquietação é combustível para a evolução. Deixo, portanto, essas minhas inquietações para servirem de elemento de ignição para novas faíscas em novos estudos.

A interpretação de textos é, a nosso ver, expertise a ser fortemente estimulada e aprimorada no desenvolvimento da carreira contábil. Uma das recomendações que fazemos, portanto, é no sentido de que disciplinas de interpretação de textos sejam inseridas na grade curricular obrigatória para o curso de Ciências Contábeis.

Somos de opinião, portanto, que o reconhecimento e registro contábil de item Marca gerada internamente, devidamente protegida no âmbito do Instituto Nacional da Propriedade Industrial é perfeitamente cabível. Esse posicionamento se dá na conformidade do exame dos textos da legislação aqui referenciada, aí incluído o próprio pronunciamento CPC 04.

REFERÊNCIAS:

ABRAL - Associação Brasileira de Licenciamento. O setor de Licenciamento no Brasil. Disponível em: <http://abral.org.br/o-setor/> Acesso em: 13/02/2016

BRASIL. Constituição Federal de 05/10/1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm Acesso em: 13/02/2016

_____. Decreto-Lei 4.657/42 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm Acesso em: 24/02/2016

_____. INPI. Instituto Nacional da Propriedade Industrial. Modalidades Contratuais. Disponível em: http://www.inpi.gov.br/menu-servicos/transferencia/arquivos/modalidades_contratuaismodo_de_compatibilidade.pdf Acesso em: 13/02/2016

_____. Lei No. 6.404/76. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 14/02/2016

_____. Lei No. 8.955/94. Dispõe sobre o contrato de franquia empresarial (franchising) e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8955.htm Acesso em: 16/02/2016

_____. Lei No. 9.279/96. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9279.htm Acesso em: 14/02/2016

_____. Lei No. 10.406/02. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm Acesso em: 25/03/2016

CANFÃO, Olívio Albino. Métodos de Interpretação Jurídica à Luz do Horizonte. Hermenêutico. Disponível em: <file:///C:/Users/acernote/Downloads/2715-10449-1-PB.pdf> Acesso em: 14/02/2016

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Conceitual Básico (R1). Disponível em: http://static.cpc.meddiagroup.com.br/Documentos/147_CPCoo_R1.pdf Acesso em: 13/01/2016

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 04 R1 – Ativo Intangível. Disponível em: http://static.cpc.meddiagroup.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2006.pdf Acesso em: 10/02/2016

LIMA, Nícolas Francesco Calheiros de. Hermenêutica e interpretação jurídicas: conceitos e vícios . Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3389, 11 out. 2012. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/22806>. Acesso em: 10/02/2016

REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 27ª ed. Ajustada ao novo código civil. – São Paulo: Saraiva 2009__