

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONOMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**ANÁLISE DO TRATAMENTO CONTÁBIL DADO A ATIVOS INTANGÍVEIS
ANTES E APÓS A ENTRADA EM VIGOR DA LEI 11.638/2007 COM ENFOQUE NA
MARCA**

Autor: Diego Gemniczak

Orientadora: Romina Batista de Lucena de Souza

Afiliação: Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

E-mail Address: diegogemniczak@hotmail.com

RESUMO

A economia tem passado por intensas transformações, sendo que um dos principais efeitos é o crescimento da importância que os ativos intangíveis estão ganhando para as organizações. Há a preocupação constante dos profissionais e estudiosos da Contabilidade em mensurar corretamente esses ativos para tornar-se possível a publicação em balanço, sem que isso acarrete desconfiança por parte de *stakeholders*¹ quanto à veracidade dos números apresentados. Um dos ativos intangíveis mais discutidos quanto à contabilização e situações em que isso pode ocorrer é a marca. Esse ativo, tão importante para a maioria das empresas, tem tratamento diferenciado, dependendo de diversos fatores, em diversos países e entre esses e as normas internacionais. No Brasil, isso não é exceção. Nesse trabalho, procuramos identificar diferenças no tratamento desse ativo entre as normas brasileiras e as normas internacionais. Devido à mudança provocada pela entrada em vigor da Lei 11.638/2007, as normas brasileiras estão entrando em harmonia com as normas internacionais. Abordaremos, também, as mudanças provocadas por essa Lei, focando o tratamento dado a ativos intangíveis antes e depois da sua entrada em vigor, com enfoque na marca.

PALAVRAS-CHAVE:

Ativo Intangível, marca, Lei 11.638/2007, CPC, IASB, norma internacional, BR GAAP

¹ Os *stakeholders* são quaisquer grupos dentro ou fora da organização que tem interesse no desempenho dessa. Cada parte interessada possui um critério diferente de reação porque detém interesses diversos na estrutura organizacional.

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, há profundas transformações na economia em geral, com interdependência entre mercados e países, expansão no setor de serviços e crescimento e sofisticação do mercado financeiro. Entre outras causas, essas mudanças decorrem *“do avanço da tecnologia da informação, da fonte de riqueza proporcionada pela inteligência humana e dos recursos intelectuais”* (Santos, Schmidt & Fonseca; 2006). Com isso, as empresas ficam forçadas a realizar mudanças em suas organizações, a fim de permanecerem no mercado.

Nesse novo cenário, insere-se o ativo intangível que, atualmente, é um dos assuntos contábeis mais debatidos entre intelectuais e profissionais da área, em função do crescente aumento da relevância de seus valores na composição do patrimônio líquido das empresas. Podemos afirmar isso, conforme estudo realizado por Bradley (1996) que investigou aquisições ocorridas nos Estados Unidos no período de 1981 a 1993, constatando que, em média, *“o valor real das corporações adquiridas foi quatro vezes e meia maior do que os valores demonstrados nos balanços patrimoniais, sendo que a aquisição de entidades com elevado conhecimento técnico obtiveram uma relação entre o valor de aquisição e o valor contábil superior a dez”* (Santos, Schmidt & Fonseca; 2006).

Para esse contexto, existem dúvidas a respeito de como as entidades devem lidar com esses ativos, assim como mensurá-lo. Para ajudar nessa questão, há várias normas contábeis focando esses ativos a fim de ajudar as organizações. Entretanto, há diferenças entre os diferentes GAAPs (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, traduzindo do Inglês) de diferentes países.

No Brasil, há um atraso com relação às normas internacionais de contabilidade. Em 2008, com a entrada em vigor da Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007, o país começa a convergir suas normas contábeis para as normas internacionais, ocasionando mudanças nas práticas contábeis brasileiras de forma quase que revolucionária. Todavia, o país está distante de ter suas normas padronizadas com as normas contábeis internacionais, apesar da reconhecida evolução ocorrida com a já citada Lei. Nesse trabalho, iremos comparar o tratamento dado ao ativo intangível tanto nas normas internacionais de contabilidade quanto nas normas brasileiras. Adicionalmente, iremos fazer uma comparação entre o tratamento dado a esse ativo antes e depois da nova Lei.

Além da análise supra mencionada, verificaremos situações em que possa ou não ser contabilizado a marca. Essa escolha foi baseada no fato de haver bastante discussão em torno da contabilização da marca criada internamente (pela dificuldade de calcular o valor real do ativo), diferenciando o tratamento quando é comparado com a marca adquirida de terceiros. Também há o fato de que esse é um ativo identificável, que tem maior aceitação e há maior entendimento de seu significado no meio contábil. O ativo intangível não identificado (*goodwill*) tem uma série de problemas para sua contabilização e também para seu entendimento contábil, além de ainda não ser bem aceito quanto a sua correta contabilização.

A marca é de extrema importância para as empresas atualmente, já que a maioria delas é conhecida pelos clientes – e reconhecida – pela sua marca, ou pela marca de seu produto. Obviamente que ela tem contido em seu valor, também, a qualidade do produto, mas, conforme veremos adiante, ela pode ser separada do produto em uma operação com outra empresa.

Para maior entendimento, vamos analisar os desdobramentos que um ativo intangível pode ter. O principal se refere à possibilidade de identificação dessa classe de ativo, cuja classificação se divide em identificável e não-identificável. Exemplos de ativos identificáveis são marcas, patentes e direitos adquiridos. No segundo grupo se enquadra somente o já citado *goodwill*. Para esse trabalho, iremos analisar a contabilização dos ativos intangíveis **identificáveis**.

2. METODOLOGIA UTILIZADA

Para esse trabalho, utilizamos a pesquisa descritiva para abordagem do tema. Esse tipo de pesquisa, segundo Locke, citado por Fernandes & Gomes, considera que *“apenas captura e mostra um cenário de uma situação, expressa em números e que a natureza da relação entre variáveis é feita na pesquisa correlacional”* (2003). A modalidade de pesquisa descritiva tem como objetivo principal *“descrever, analisar ou verificar as relações entre fatos e fenômenos (variáveis), ou seja, tomar conhecimento que, com quem, como e qual a intensidade do fenômeno em estudo”* (Fernandes & Gomes, 2003).

Entretanto, a definição mais apropriada para esse tipo de pesquisa é a feita por Gil, citado por Fernandes & Gomes, que diz que a pesquisa descritiva vai *“além da simples identificação da existência de relações entre variáveis, pretendendo determinar a natureza dessa relação”* (2003). Enfocamos proporcionar uma visão do problema de contabilização de marcas, aproximando do trabalho de cunho exploratório.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 DEFINIÇÕES DE INTANGÍVEL:

Antes de definirmos ativo intangível, é de suma importância tratar da definição de ativo. Segundo John Canning, um dos primeiros a tentar dar uma definição, ativo é *“qualquer serviço futuro, em termos monetários, ou qualquer serviço futuro conversível em moeda (...) cujos direitos pertencem legal ou justamente a alguma pessoa ou algum conjunto de pessoas. Tal serviço é um ativo somente para a pessoa ou grupo de pessoas que o usufrui”* (Hendriksen & Van Breda; 1999).

O Pronunciamento 04 do APB (*Accounting Principles Board*) define ativo como *“recursos econômicos de uma empresa que são reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos, incluindo certas despesas diferidas que não representam recursos”* (Hendriksen & Van Breda; 1999).

O Fasb, através do SFAC 06, define ativo como “*benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma dada entidade em consequência de transações ou eventos passados*” (Hendriksen & Van Breda; 1999). Essa definição reflete a preocupação com a utilidade da divulgação financeira para investidores, credores e outros. Por esse motivo, consideraremos, para esse trabalho em específico, essa definição de ativo.

Há muitas definições para os ativos intangíveis, mas nenhum parece satisfazer a uma maioria. Uma das definições de intangível encontrado na literatura diz que são “*a diferença positiva entre o custo de uma empresa adquirida e a soma de seus ativos tangíveis líquidos*” (Hendriksen & Van Breda; 1999). Entretanto, isso seria o mesmo que confundirmos mensuração e definição, conforme explicam os autores. Além disso, completam, a compra de uma empresa faz com que apareça o intangível, como o *goodwill*, mas não o cria.

A palavra “intangível” vem do latim *tangere* (tocar), adicionados ao prefixo de negação *in*. Portanto, bens intangíveis são bens que não podem ser tocados, formalmente chamados de incorpóreos. Seguindo essa definição simples, vários ativos poderiam ser perfeitamente chamados de intangíveis. Além do já citado *goodwill*, poderíamos também adicionar as contas a receber e despesas pagas antecipadamente. Entretanto, na classe de contadores, nenhum desses exemplos é considerado ativo intangível, exceto o primeiro. Há a restrição, por parte dos mesmos, em identificar como intangíveis apenas bens de caráter permanente, ou seja, não-circulante. Entretanto “*esse enfoque é incapaz de resolver o problema de maneira completa, no entanto, porque os contadores geralmente não classificam muitos ativos incorpóreos não circulantes, tais como contas a receber e investimentos a longo prazo, como intangíveis, muito embora, no sentido estrito, sejam intangíveis*” (Hendriksen & Van Breda; 1999).

Para ampliar a definição desses ativos deveras importante para as entidades, podemos começar da seguinte forma: a maioria dos ativos resulta de situações em que houve utilização de caixa ou equivalente, mas a despesa correspondente ainda não apareceu no resultado, motivado pelo princípio contábil da competência. De outra forma, podemos dizer que essa despesa foi diferida, conforme podemos verificar nos estoques e despesas pagas antecipadamente. Portanto, “*ativos intangíveis (...) resultam do diferimento de desembolsos com serviços*” (Hendriksen & Van Breda; 1999). Todavia, na literatura contábil, alguns dos ativos resultantes são tratados como despesas diferidas, enquanto outros são intangíveis tradicionais.

Já o IASB (*International Accounting Standard Board*), organismo internacional que emite normas para padronização contábil, define “*ativos intangíveis como um ativo não-*

monetário identificável sem substância física, utilizado na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para ser alugado a terceiros ou para fins administrativos.” (Schmidt & Santos, 2006).

3.2 A MARCA

Segundo Aaker, “*A marca é um nome diferenciado e/ou símbolo (tal como logotipo, marca registrada, ou desenho de embalagem) destinado a identificar os bens e serviços de um vendedor ou grupo de vendedores e a diferenciar esses bens e serviços daqueles dos concorrentes*” (Aaker, 1998). Ela diferencia um produto de outro similar, protegendo tanto o consumidor quanto o fabricante de outros produtos idênticos.

Não se pode confundir marca com o produto. De acordo com Phillip Kotler, citado por Keller, “*um produto é qualquer coisa que possa ser oferecido para um mercado para atenção, aquisição, uso ou consumo que possa satisfazer a uma necessidade ou desejo*” (2003). Segundo definição de Keller, “*uma marca é (...) um produto, mas aquele que adiciona outra dimensão que o diferencia de alguma maneira de outros produtos designados a satisfazer a mesma necessidade*” (2003), ou seja, a marca torna um produto diferencial, seja pela sua qualidade, tradição no mercado, entre outros fatores.

Segundo Aaker, há evidências de que, na história antiga, nomes em mercadorias, tais como tijolos, foram colocados para identificação do fabricante. Além disso, é sabido que sociedades comerciais na Europa medieval usavam marca registrada para segurança do consumidor e para proporcionar proteção legal ao produtor.

Entretanto, foi a partir do século 20 que marcas e associações de marca se tornaram centrais para os concorrentes. Houve estudos cada vez mais contundentes sobre a importância da marca e a busca de criação de marcas diferenciadas. Pesquisas de mercado foram utilizadas para identificar e desenvolver bases de diferenciação de marcas. Procurou-se associar a marca a determinado produto pelos seus atributos, nomes, embalagens, estratégia de distribuição e propaganda. Segundo Aaker, “*a idéia foi ir além da área de commodities para a de produtos com marca, com a finalidade de reduzir a primazia do preço sobre a decisão de compra e acentuar bases de diferenciação*” (1998).

A marca é um ativo que proporciona uma vantagem competitiva. O que um negócio faz geralmente é de fácil imitação, mas é mais difícil haver uma contraposição ao que um negócio é, pois isso envolve, muitas vezes, a aquisição de ativos e qualificação especializados.

Qualquer um pode lançar no mercado um refrigerante de cola, mas poucos têm o jeito de fazê-lo tão eficazmente quanto a Coca-Cola, por exemplo.

A diferença que a marca pode trazer a um produto, em comparação a outros, faz com que o mesmo se torne valorizado, fazendo com que a própria marca fique mais valorizada que o produto em si, gerando um benefício econômico. Dessa forma, conclui-se que a marca, individualmente, é um ativo da empresa.

Conforme Hendriksen, *“o fato de que pode ser dado um nome a um ativo intangível geralmente indica que se trata de um ativo identificável. O exemplo mais comum de um ativo intangível não identificável é o goodwill. O momento em que um recurso se torna identificável é uma questão de julgamento. Por exemplo, uma questão de grande interesse atual diz respeito a marcas, ou seja, se são suficientemente identificáveis para serem reconhecidas e incluídas em um balanço”* (Hendriksen & Van Breda; 1999).

Não podemos considerar esse ativo como um o qual não possa ser identificável. Constantemente há estudo de métodos de mensuração, pelos profissionais de marketing, em que se pesquisa o valor da marca, tanto pelas perspectivas dos clientes, da empresa ou a financeira. Apesar de não haver consenso sobre os métodos de avaliação da marca, sendo um dos motivos as perspectivas citadas, *“estrategicamente, marcas fortes representam um componente da vantagem competitiva e fontes de futuros ganhos da empresa”* (Rego, 2008).

3.3 IMPORTÂNCIA DA LEI 11.638/2007

A Lei 6.404/1976, desde a sua criação, surgiu como uma solução de questões que, na época, demandava em substancial aperfeiçoamento, notadamente na área contábil-financeira, acerca de maior transparência de procedimentos para empresas de capital aberto.

Contudo, com o passar do tempo, inovações acerca de processos financeiros, formas de apuração de resultado, e obtenção de informações socioeconômicas empresariais, além de alterações legislativas fizeram com que a referida Lei perdesse grande parte de sua eficiência e eficácia. Isso se deveu, principalmente, ao processo de globalização, o qual estabeleceu de forma imperiosa um novo padrão nas relações políticas, sociais e econômicas, *“o qual modificou todas as estruturas inerentes a sistemas de relações jurídicas e até mesmo de convívio social”* (Passos, 2009).

As informações contábeis também sofreram com esse processo, pelo fato de não haver métodos de contabilização iguais entre os diferentes países. Criaram-se, por assim dizer,

normas contábeis internacionais, visando uma melhor comparabilidade entre as informações financeiras.

O Brasil, todavia, estava atrasado e atravancado nesse aspecto, por estar em vigor uma Lei defasada, que era a 6.404/1976. Em 28 de dezembro de 2007, é aprovada a Lei 11.638 que causou uma revolução na Contabilidade brasileira, com impactos imediatos e relevantes. Essa Lei, além de modernizar a legislação contábil, abriu brechas para a harmonização da lei societária em vigor com os princípios fundamentais e melhores práticas contábeis internacionais.

Algumas mudanças que ocorreram com a Lei 11.638/2007 foram: as empresas consideradas como de grande porte são as sociedades ou conjunto de sociedades sobre controle comum que tiverem, no exercício anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões, devendo essas empresas realizar a contabilização de suas demonstrações financeiras conforme a nova Lei e normas adicionais outrora somente aplicáveis a sociedades de capital aberto; as normas emitidas pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários) devem estar em consonância com as normas contábeis internacionais, fazendo com que fosse criado o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), que coordena a criação e emissão dessas normas; modificações em transações ou atos que tiveram registros contábeis modificados, como instrumentos financeiros, contratos de arrendamento mercantil, equivalência patrimonial, reavaliação de ativos; eliminação de obrigatoriedade da DOAR (Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos); apresentação da Demonstração do Fluxo de Caixa e da DVA (Demonstração do Valor Adicionado), caso Sociedade Anônima de capital aberto.

Com isso, a nova Lei segregou, no ativo permanente, o grupo Intangível do grupo do Diferido, no qual eram contabilizadas as operações que envolviam bens de natureza intangível. Apesar da Deliberação CVM nº 488/05 já criar o grupo de ativo intangível no Balanço Patrimonial, essa norma só era válida para empresas de capital aberto. A Lei 11.638/2007, conforme verificamos acima, ampliou o número de entidades que devem seguir esse padrão. Abaixo, uma relação das entidades em que é aplicável a adoção das normas internacionais (IFRS):

Quadro 1: Quadro-resumo sobre os impactos da Lei 11.638. Fonte: http://www.kpmg.com.br/publicacoes/Lei_6404_final.pdf

	Adoção do IFRS ⁽¹⁾	Adoção das Normas da CVM	Publicação de DF's	Auditoria
SA's abertas	Sim ⁽²⁾	Sim	Sim	Sim
SA's fechadas - Grande Porte	Não	Opcional	Sim	Sim
SA's fechadas - Outras	Não	Opcional	Sim ⁽³⁾	Não
Ltda's - Grande Porte	Não	Não	Não	Sim
Ltda's - Outras	Não	Não	Não	Não

(1) A Lei determina que a CVM a partir de agora deve observar as normas internacionais de contabilidade quando da emissão de instruções ou quaisquer orientações.

(2) Demonstrações financeiras consolidadas a partir de 2010

(3) Exceto para as companhias com menos de 20 acionistas e PL inferior a R\$ 1 milhão

A nova Lei resultou em diversas publicações de normas contábeis convergentes com as normas internacionais, por parte do CPC, sendo, em sua maior parte, apenas traduções das normas internacionais, com pequenas adaptações a realidade brasileira.

3.4 TRATAMENTO CONTÁBIL DOS INTANGÍVEIS

3.4.1 Tratamento BR GAAP antes da Lei 11.638/2007

De forma geral, não havia normas contábeis brasileiras específicas e detalhadas que determine o como devem ser reconhecidos, classificados e avaliados os ativos intangíveis. O que existia eram orientações da CVM (Comissão de Valores Mobiliários), por meio da emissão de ofícios-circulares que resumem e incentivam a utilização dos conceitos das normas internacionais, e pequenas citações em pronunciamento do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil).

Pela Lei 6.404/1976, os ativos intangíveis eram considerados como diferidos. Em alguns casos, os itens eram ativados como sendo ativo imobilizado, como *softwares* que, apesar de sua natureza intangível, era incluído no valor da máquina ou equipamento cujo *software* era instalado. O pronunciamento Ibracon NPC VIII estabeleceu a condição para a ativação desses gastos, geralmente vinculando o seu reconhecimento e a sua análise de recuperação às receitas a serem obtidas em períodos futuros.

A normatização brasileira, antes do advento da Lei 11.638/2007, tinha algumas normas, emitidas principalmente pela CVM e IBRACON, sendo dirigidas a companhias de

capital aberto. Essas normas estão um pouco mais próximas da norma internacional, mas ainda muito aquém das diretrizes e conceitos usados por essas.

A Deliberação CVM nº 488/05, em seu item 72, letra *e*, enumera como intangíveis as marcas e patentes e semelhantes adquiridos, além do fundo de comércio adquirido. O subgrupo intangível, criado por essa norma, abriga, ainda, gastos com pesquisa e desenvolvimento, outrora tratados como diferidos, direitos autorais e todo e qualquer direito passível de controle e exploração que gere benefícios incrementais futuros, e que não esteja contemplado em norma específica. Além disso, despesas antecipadas, segundo a norma, estão no rol dos itens a serem considerados como ativo intangível.

Como consequência a essa norma, em vigor desde 2006, com efeito retroativo para fins de comparação a 2005, muitas reclassificações ocorreram, como do tratamento contábil para o ágio em operações de combinação de negócios.

Quanto a marcas e patentes, a contabilização era feita apenas para gastos com registro de marca, nome, invenções próprias, somando a desembolsos a terceiros por contratos de uso de marcas, patentes ou processos de fabricação. Importante salientar que *“a Contabilidade, ao dispensar tratamento aos ativos denominados intangíveis, admite que se enquadrem como tais (...) só e tão só aqueles para os quais a Entidade tenha incorrido em custo, derivado de uma transação entre partes não relacionadas”* (Iudícibus, Martins & Gelbcke; 2008). Dessa forma, conclui-se que não há o reconhecimento da marca ou patente, para fins contábeis, se a companhia detentora do direito de exclusividade na sua exploração não tenha incorrido em custo.

O que merece atenção é a diferenciação que ocorre no reconhecimento das marcas próprias das adquiridas. A evolução das marcas próprias, e o conseqüente aumento de valor de mercado, não são reconhecidos contabilmente. Isso gera, no momento da venda da marca ou empresa, em um excesso de *goodwill*, resultando em um valor de venda muito maior que o valor registrado contabilmente.

3.4.2 Tratamento BR GAAP após da Lei 11.638/2007 e Normas Internacionais

Como verificamos acima, a entrada em vigor da Lei 11.638/2007 causou mudanças nas normas contábeis brasileiras. A própria Lei altera a Lei 6.404/1976, em seu artigo 179, inciso VI, cria um grupo de ativo intangível que, apesar de previsto na Deliberação CVM 488/05, tornou obrigatório para empresas de grande porte. Esse grupo de contas deve conter

“os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido” (Brasil, 2007).

Além disso, houve emissões de diversos pronunciamentos CPC, harmonizando as normas contábeis brasileiras com as internacionais, conforme já vimos. Para o ativo intangível, foi emitido o Pronunciamento Técnico CPC 04, em convergência com o IAS 38, aplicável a *“gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (também denominados pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento”* (CPC, 2008).

Entre o BR GAAP e as normas do IASB, atualmente, não ocorrem divergências significativas, no que se refere a ativos intangíveis, conforme Ernest & Young (2009). Portanto, a análise a seguir é apropriada tanto para BR GAAP quanto para normas internacionais.

O Pronunciamento CPC 04, apesar de ser meramente uma tradução da norma IAS 38, é um grande avanço contábil conquistado, pois se inicia, no Brasil, a aplicação de uma norma com melhores práticas em Contabilidade. Além disso, a referida norma foi a primeira com o intuito de tratar contabilmente o assunto, conforme verificamos no objetivo da mesma: *“o objetivo do presente Pronunciamento Técnico é o de definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro Pronunciamento”*. (CPC, 2008). A nova norma modificou conceitos e modos de contabilização de itens como, por exemplo, *“o conceito de ativo diferido em BR GAAP permitia entidades capitalizar gastos pré-operacionais e custos de pesquisa e desenvolvimento. Nos termos do CPC 04, muitos desses valores não podem mais ser capitalizados”*. (Ernest & Young, 2009).

Para os casos em que há dúvidas se um item é intangível ou imobilizado, deve-se realizar análise pela relevância do bem. O Pronunciamento exemplifica que *“um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. (...) Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível”* (CPC, 2008).

A norma contábil vigente, ainda, requer que os itens considerados como ativos intangíveis sejam identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros. A identificação desse ativo é importante para diferenciá-lo do ágio por expectativa de rentabilidade futura, conforme podemos verificar no gráfico abaixo:

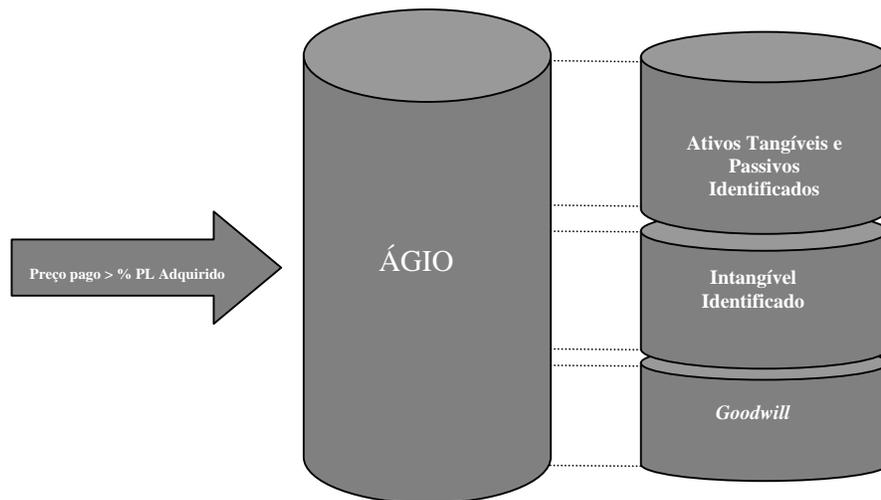


Gráfico 1: processo de decomposição do *goodwill* em um processo de venda com ágio. Fonte: Iudícibus, Martins & Gelbcke (2008).

O próprio pronunciamento define *goodwill* como um benefício econômico advindo da sinergia entre os ativos identificados ou de ativos que individualmente não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis.

O ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), outrora contabilizado em conta do grupo de investimento, passa a ser contabilizado no grupo próprio de intangível. Além disso, esse ágio não pode ser amortizado, assim como nas regras internacionais, ficando sujeito às regras de reconhecimento por perda de capacidade de recuperação de seu valor.

Para o critério de identificação, o CPC 04 considera que o ativo o satisfaz se ocorre um dos pontos abaixo:

- (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, independentemente 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.

Para obter o controle do ativo, a entidade deve deter o poder de “*obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios*” (CPC, 2008). Normalmente, essa capacidade de controle pode ser facilmente identificada no caso de proteção legal.

Os benefícios econômicos futuros podem incluir “*a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade*” (CPC, 2008).

Outro item relevante no pronunciamento é a avaliação da vida útil do intangível. A novidade é que o ativo pode ser considerado com vida útil definida ou indefinida. Caso a vida útil seja considerada definida, a entidade deve avaliar “*a duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes que formam essa vida útil*” (CPC, 2008). A entidade, ainda, deve definir vida útil indefinida a um ativo intangível quando “*com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade*” (CPC, 2008).

Obviamente que, caso um ativo intangível seja considerado como de vida útil definida, ela terá amortização, não ocorrendo no caso de vida útil indefinida. Entretanto, não se deve considerar vida útil indefinida como sinônima de vida útil infinita. Conforme contido na norma “*com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade*” (CPC, 2008). A norma destaca, ainda, métodos de amortização do intangível e destaca que para os casos de vida útil indefinida, é necessário o teste da perda de valor desses ativos, comparando com seu valor recuperável, que deve ser realizado anualmente e sempre que houver indícios que o intangível pode ter perdido valor.

Além disso, o CPC 04 comenta sobre demais aspectos sobre os ativos intangíveis, como aquisição separada, aquisição no contexto de combinação de negócios, permuta de ativos, entre outros, que não são foco de nossas análises.

De acordo com o CPC 04 e o IAS 38, marcas geradas internamente não devem ser reconhecidos como ativo intangíveis, pois as normas “*partem do pressuposto de que as despesas geradas internamente com esses intangíveis não permite que se identifique a parcela referente ao desenvolvimento de tais ativos*” (Schmidt & Santos, 2002). Ou seja, a maior parte dos gastos subsequentes não é diretamente identificável a um ativo intangível em específico, mas sim a geração de benefícios econômicos futuros a entidade. Entretanto, caso algum gasto seja diretamente relacionado a um ativo intangível, que ocorre em casos raros, esse gasto deve ser ativado. Contudo, a norma deixa explícito que “*gastos subsequentes com*

marcas, títulos de publicações, logomarcas, listas de clientes e itens de natureza similar (quer sejam eles adquiridos externamente ou gerados internamente) sempre são reconhecidos no resultado, quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo” [grifo nosso] (CPC, 2008). Portanto, todos os gastos com propaganda e *marketing* são contabilizados direto contra despesa, em vez de serem ativados.

Entretanto, no caso de tais ativos forem originários de aquisições de terceiros, “*devem ser ativados, e a perda de valor desse ativo intangível deve ser alocada em uma base sistemática sobre a melhor estimativa sobre sua vida útil*” (Schmidt & Santos, 2002).

3.5 CONTABILIZAÇÃO DE MARCAS GERADAS INTERNAMENTE: POR QUE NÃO?

Conforme verificamos acima, a marca só pode ser reconhecida e contabilizada se ela for resultante de uma aquisição ou no momento de sua criação. Entretanto, algumas análises podem ser feitas acerca do assunto.

Já é sabido que a marca é um ativo intangível identificado, pois, ela pode perfeitamente ser vendida ou usada para outra finalidade (como a marca Disney para lançamento de linha de material escolar).

Quanto ao controle, toda marca é protegida por direito autoral. Desse modo, qualquer tentativa de usufruto da mesma sem o consentimento do controlador pode acarretar em processo judicial.

Quanto aos benefícios futuros prováveis, ficou evidenciado, no decorrer desse trabalho, que a marca exerce influência sobre o consumidor quando da escolha de um produto. Dessa forma, a empresa garante, no decorrer do tempo e em situações econômicas normais, a venda desse produto.

Conforme acima exposto, a marca se encaixa na definição de ativo intangível. Entretanto, para haver o reconhecimento e mensuração contábil, além do que citamos, o ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende os critérios de reconhecimento, expostos nos itens 21 a 23 do Pronunciamento CPC 04. Ainda, verificamos que a marca tem seus gastos subsequentes sempre contabilizados na despesa, nunca ativados.

Um dos problemas gerados com esse critério é que, por exemplo, gastos com propaganda não são aproveitados. O exemplo que se encontra é o da Coca-cola, em que investimentos maciços nessa área são realizados para a divulgação da marca. Contudo, a

marca Google se tornou extremamente valiosa, sem que investimentos desse montante tenham ocorrido. Dessa forma, conclui-se que gastos subsequentes, mesmo que com a finalidade de divulgar a marca, não resultam, necessariamente, em aumento proporcional no valor da mesma.

O grande empecilho para o reconhecimento da marca gerada internamente é mensuração do custo do ativo que, conforme o item 21 do CPC 04, deve ser feita com segurança. Já se sabe que formas de cálculo existem para identificação do valor da marca, mas elas não são consenso entre especialistas.

Outro empecilho é que, se a marca, após criada, se valorizasse, como se registraria contabilmente esse aumento de valor? Segundo o CPC 04, no item 72, afirma que:

A Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis que consta do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC prevê que a entidade pode, em determinadas circunstâncias, optar pelo método de custo ou pelo método de reavaliação para a sua política contábil. Quando a opção pelo método de reavaliação **não estiver restringida por Lei ou norma legal regularmente estabelecida**, a entidade deve optar em reconhecer um ativo intangível pelo método de custo (...) ou pelo método de reavaliação (...). Caso um ativo intangível seja contabilizado com base no método de reavaliação, todos os ativos restantes da sua classe devem ser registrados utilizando o mesmo método, exceto quando não existir mercado ativo para tais itens. *[grifo nosso]*

Entretanto, a Lei 11.638/2007 proibiu a prática da reavaliação, que era vigente antes do ano de 2008, sendo que *“os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que esta Lei entrar em vigor”* (Brasil, 2007). Dessa forma, caso uma marca fosse criada e sofresse valorização, não poderia, segundo determinação legal, haver o ajuste contábil.

4. CONCLUSÃO

Verificamos, no decorrer desse trabalho, que houve diversas modificações no tratamento do ativo intangível. De fato, saímos de uma situação em que esse grupo não tinha um tratamento contábil específico para outro que, com a preocupação com a harmonização com as normas internacionais, emitidas pelo IASB, diversos conceitos foram introduzidos.

Contudo, a contabilidade tem muito, ainda, a evoluir nesse aspecto. O enfoque que tivemos nesse trabalho foi com um intangível cujo tratamento contábil está, por assim dizer, incompleto. A marca de um produto, ou a marca da empresa, não tem no balancete o valor que se aproxima a seu valor real, principalmente no caso em que é gerada internamente.

A avaliação das marcas surgiu com a finalidade de diminuição do *goodwill* quando da venda da empresa. Com essa finalidade, alguns consultores têm sugerido que as marcas sejam reconhecidas, tendo como argumento o fato de ser “*um ativo identificável separadamente, com status legal independente, é capaz de proporcionar benefícios consideráveis a seu proprietário*” (Hendriksen & Van Breda; 1999).

A contabilidade pode, e deve, criar mecanismos para um cálculo aceito para um valor aproximado da marca a ser considerada no ativo. Dessa forma, o *goodwill* de uma empresa, no momento da venda, não seria tão elevado.

Entretanto, caso não haja modificações quanto à reavaliação, atualmente proibida, não seria efetivo considerarmos um cálculo para avaliação.

Apesar da evolução ocorrida com a entrada em vigor da Lei 11.638/2007 e com a emissão de normas em harmonia com as normas contábeis internacionais, o assunto marca não teve a evolução que gostaríamos. Muito disso se deve a resistência por parte dos estudiosos em aceitar critérios subjetivos para avaliação da marca. Contudo, acreditamos que, pelo fato da Contabilidade estar se tornando uma área com critérios cada vez mais subjetivos, com a necessidade de julgamento por parte do Contador, a marca gerada internamente terá um tratamento mais apropriado, condizente com a sua importância no balanço de uma entidade.

TITLE

ANALYSIS OF ACCOUNTING DATA PROCESSING THE INTANGIBLE ASSETS BEFORE AND AFTER THE ENTRY INTO FORCE OF THE LAW 11.638/2007 WITH FOCUS ON THE MARK

ABSTRACT

The economy has suffered profound change, and one of the main effects is the growing importance of intangible assets that they are for organizations. There is a constant concern of professionals and scholars in accounting properly measure these assets to become possible publication on the balance sheet without incurring suspicion by stakeholders as to the veracity of the information presented. One of the most discussed intangible assets about accounting and situations in which this might occur is the brand. This asset, so important for most companies, is treated differently, depending on several factors, in several countries and between them and international standards. In Brazil, this is no exception. In this study, we intend to identify differences in the treatment of this asset between the Brazilian and international standards. Due to the change caused by the entry into force of Law 11.638/2007, Brazilian regulations are coming into harmony with international standards. We will also discuss the changes brought about by this Act, focusing on the treatment of intangible assets before and after its entry into force, with a focus on brand.

KEYWORDS

Intangible Assets, Mark, Law 11.638/2007, CPC, IASB, international standard, BR GAAP

REFERÊNCIAS:

AAKER, David A. *Marcas: Brand Equity: Gerenciando o Valor da Marca*. Tradução de André Andrade. 14.ed. São Paulo: 1998, Elsevier. 309p.

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento CPC 04 – Ativos Intangíveis*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_04.pdf>. Acesso em: 12 de junho de 2009

BRASIL. Deliberação CVM nº 488, de 03 de outubro de 2005. Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 27 sobre Demonstrações Contábeis - Apresentação e Divulgação. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 13 de dezembro de 2009.

BRASIL. Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera Lei 6.404/1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em 15 de junho de 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Estudo sobre as práticas contábeis brasileiras e as normas internacionais de contabilidade (IFRS)*. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/Estudo%20sobre%20as%20pr%C3%A1ticas%20cont%C3%A1beis%20brasileiras%20e%20as%20normas%20internacionais%20de%20contabilidade%20%28IFRS%29.asp>>. Acesso em: 10 de maio de 2010.

CUNHA, Gerson de Simas. *Ativos Intangíveis: Evolução dos Modelos de Avaliação*. Porto Alegre, 2007.

DELOITTE. *Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS*. 1.ed; São Paulo: Atlas, 2007. 260p.

FERNANDES, Luciane Alves & GOMES, José Mário Matsumura. *Relatórios de Pesquisa nas Ciências Sociais: Características e Modalidades de Investigação* Revista Contexto. Porto Alegre, v.3, n.4, jan-jun/2003.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. 5.ed; São Paulo: Atlas, 1999. 550p.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações...* 7.ed. São Paulo: 2008. Atlas. 646p.

KELLER, Kevin Lane. *Strategic Brand Management: Building, Measuring, and Managing Brand Equity*. 2.ed. New Jersey: 2003, Prentice Hall. 788p.

KPMG. *Lei 11.638/07 altera a Lei das SAs (Lei 6.404/76): Resumo dos principais impactos*. Disponível em: < http://www.kpmg.com.br/publicacoes/Lei_6404_final.pdf>. Acesso em: 10 de maio de 2010.

NIYAMA, Jorge K. *Contabilidade Internacional*. 1.ed; São Paulo: Atlas, 2008. 165p.

OLIVEIRA, Marta Olívia Rovedder de. *O Valor da Marca e o Valor ao Acionistas em Empresas Brasileiras*. Porto Alegre, 2009.

PASSOS, Leonardo Antônio. *Contabilidade contemporânea: aspectos sobre a lei 11.638/07 associados às novas perspectivas de reformulação de critérios na prática contábil*. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Urutagua/article/viewPDFInterstitial/3645/3793>> Acesso em 10 de maio de 2010.

REGO, Bruno B; OLIVEIRA, Marta Olivia R; LUCE Fernando B. *Uma discussão teórica da relação do valor da marca e do valor do cliente*. Revista de Administração da UFSM. Santa Maria, v.1, n.2, mai-ago/2008.

SANTOS, José Luiz dos; GOMES, José Mário M e outros. *Ativos Intangíveis: Fonte de Vantagem Competitiva*. Revista Contexto. Porto Alegre, v.6, no.10, 2sem/2006.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José L. *Avaliação de Ativos Intangíveis*. 1.ed. São Paulo:2002. Atlas. 191p.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José L. *Ativos Intangíveis nas Normas Internacionais – IASB*. Revista Business Review. Porto Alegre, no.1, 1sem/2006.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; e outros. *Problemas de Seleção Adversa Causados Pela Falta de Evidenciação de Ativos Intangíveis Subjetivos*. XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, 16, 17 e 18 de novembro de 2006.

YOUNG, Ernest &; *Brazilian GAAP vs. IFRS – The Basics*. Ernest & Young, 2009. Disponível em: < [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/BRGAAP_vs._IFRS/\\$FILE/BRGAAPxIFRS.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/BRGAAP_vs._IFRS/$FILE/BRGAAPxIFRS.pdf)>. Acesso em 11 de maio de 2010.