



Revista Jurídica



Tatuapé

EDIÇÃO I **2022**

VIOLAÇÃO DA PROPRIEDADE INTELECTUAL NO CONTEXTO BRASILEIRO: OS DESAFIOS DE MENSURAR LUCROS CESSANTES

INFRINGEMENT OF INTELLECTUAL PROPERTY IN THE BRAZILIAN CONTEXT: THE CHALLENGES OF MEASURING LOST PROFITS

Elionor Farah Jreige Weffort, Profa. Dra. (FECAP)

Juliana Cristina Milan, Profa. MsC (FECAP)

Rodrigo de Souza Gonçalves, Prof. Dr. (UnB)

Elionor Farah Jreige Weffort, Profa. Dra. (FECAP)

Doutora em Controladoria e Contabilidade (FEA/USP); Graduada em Direito(USP) e em Ciências Contábeis(FECAP); Professora do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP, participa como membro independente de Conselho de Administração e Comitês de Auditoria de empresas e atua como assistente técnica e perita em processos judiciais e arbitrais.

CV Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3929537799335350>

e-mail: eweffort@fecap.br

Juliana Cristina Milan, Profa. MsC (FECAP)

Doutoranda em Controladoria e Contabilidade (USP), Mestre em Contabilidade (FECAP); Graduada em Economia e Contabilidade; professora na FECAP; perita contábil desde 2016, experiência profissional nas áreas de controladoria e custos.

CV Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7242346474989407>

e-mail: juliana.milan@fecap.br

Rodrigo de Souza Gonçalves, Prof. Dr. (UnB)

Doutor em Ciências Contábeis pela UnB/UFPB/UFRN; Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica pela FECAP; Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília; Professor-pesquisador do PPGCont/UnB; Editor-Chefe da Revista Contabilidade, Gestão e Governança, atua como assistente técnico e perito em processos judiciais e arbitrais.

CV Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4023161344392233>

e-mail: rgoncalves@unb.br

Resumo: Violação de propriedade intelectual é um problema recorrente e que gera perdas financeiras afetando setores econômicos diversos. Esta situação, por vezes, acaba gerando litígios na esfera judicial onde sua resolução se dará com a interação entre campos de estudos diversos: direito, economia e contabilidade. Posto isto, este artigo tem por objetivo apresentar os desafios (conceituais e práticos), do ponto de vista econômico contábil, que se impõe para a resolução de tal demanda. Partiu-se dos conceitos econômicos de lucro que puderam ser conectados à contabilidade gerencial propiciando uma métrica prática para que se possa

encontrar os lucros cessantes. Como reflexões apresentadas ao longo desse ensaio, destaca-se a relevância das informações de natureza contábil de modo a permitir uma adequada e justa mensuração dos 'lucros cessantes', bem como a clareza acerca dos conceitos (contábil e econômico) que permeiam todos os procedimentos para obtenção dessa métrica.

Palavras-chaves: Lucros Cessantes. Propriedade Intelectual. Lucro Econômico. Contabilidade.

Abstract: Intellectual property infringement is a recurring problem that generates financial losses affecting diverse economic sectors. This situation sometimes ends up generating litigation in the judicial sphere where its resolution will take place with the interaction between various fields of study: law, economics, and accounting. Having said that, this article aims to present the challenges (conceptual and practical), from the accounting economic point of view, which is imposed for the resolution of such demand. It started from the economic concepts of profit that could be connected to management accounting providing a practical metric so that one can find the lost profits. As reflections presented throughout this essay, we highlight the relevance of accounting information in order to allow an adequate and fair measurement of 'lost profits', as well as the clarity about the concepts (accounting and economic) that permeate all procedures to obtain this metric.

Key words: Lost Profits. Intellectual property. Economic Profit. Accounting.

INTRODUÇÃO

“Querido, a diferença fundamental está em quem a usa”.
Carmem Mayrink Veiga - Socialite, respondendo a um amigo qual a diferença entre uma bolsa Louis Vuitton legítima e uma pirateada

Considera-se propriedade intelectual, segundo a *World Intellectual Property Organization – WIPO*, “*criações da mente: invenções, obras literárias e artísticas, e símbolos, nomes, imagens e desenhos usados no comércio*”¹ (WIPO, 2021), abrangendo propriedade industrial (e.g. patentes, desenhos industriais), *copyrights* (e.g. músicas, vídeos, textos, pinturas) e projetos arquitetônicos.

Quem nunca se deparou com um produto de origem ilícita, vulgo – pirata? Essa realidade na qual propriedades intelectuais são frequentemente violadas acabam em inúmeras

¹ No original: “*Intellectual property (IP) Refers to creations of the mind: inventions, literary and artistic works, and symbols, names, images and designs used in commerce*” (WIPO, 2021).

discussões nos tribunais brasileiros, que vão desde o conhecido “gato net” até o uso indevido de marcas de renome internacional.

Para se ter uma ideia do que a pirataria representa, somente em 2020, o Fórum Nacional Contra a Pirataria e Ilegalidade (FNCP) apurou no Brasil uma perda de 287 bilhões de reais em prejuízos para 15 setores industriais e para o governo com a falta de arrecadação². Estudo conduzido pela OECD (2019) estimou que cerca 3,3% do comércio mundial tem como objeto bens falsificados ou “pirateados”; número relevante e em crescimento.

Ainda que, por óbvio, a violação da propriedade intelectual gere efeitos econômicos e sociais severos na sociedade – tais como perda de empregos, estímulo ao subemprego e informalidade, sonegação de tributos, falência de negócios lícitos etc. – a abordagem definida pelo presente artigo é de observação do fenômeno sob a ótica da vítima, pessoa física ou jurídica.

Buscar reparação por eventual propriedade intelectual violada, sob a ótica da vítima pessoa física ou jurídica, envolve ao menos duas áreas de conhecimento: Direito e Contabilidade. Ocorre que, inicialmente, é necessário que haja o convencimento e evidenciação na justiça acerca da violação de uma propriedade intelectual e/ou industrial e, portanto, o sentenciamento de que houve o uso indevido de uma marca. Reconhecida a violação, é necessário que se faça a valoração ou seja, que se precifique a reparação; claramente assentado na interface Direito-Contabilidade.

Prescreve o artigo 210 da Lei no 9.279/1996, que regula os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, *in verbis*:

Art. 210. Os lucros cessantes serão determinados pelo critério mais favorável ao prejudicado, dentre os seguintes:

I - os benefícios que o prejudicado teria auferido se a violação não tivesse ocorrido; ou

II - os benefícios que foram auferidos pelo autor da violação do direito; ou

III - a remuneração que o autor da violação teria pago ao titular do direito violado pela concessão de uma licença que lhe permitisse legalmente explorar o bem.

Definiu, assim, o legislador, os lucros cessantes como parte da reparação à vítima que teve sua propriedade intelectual violada. Contudo, é preciso reconhecer que ‘lucro cessante’ é um *constructo* jurídico que não encontra único e imediato valor. Socorre-se, por isso, o Direito de áreas –precipualemente a Contabilidade nestes casos– para atribuir valor, qual seja, mensurar em bases monetárias eventos econômicos ocorridos no curso das atividades empresariais.

² Neste sentido, ver MENDES, CHAVES, SANTORO (2021) e www.fnpc.org.br.

Portanto, se faz necessário compreender como o arcabouço contábil alinha-se a este conceito predominantemente jurídico de modo a contribuir não somente com a obtenção de uma quantia, mas sobretudo, de se ter bases conceituais sólidas que sustentem os procedimentos técnicos-contábeis para se apurar os lucros cessantes.

A partir de tal preocupação este artigo propõe como objetivo central uma reflexão sobre desafios conceituais e práticos em mensuração dos lucros cessantes a partir dos preceitos das teorias contábil e econômica.

1. Do Desafio de Conceituar ‘Lucro’

Sob a ótica econômica, ‘lucro’ é o montante de recursos que poderia ser consumido sem que se reduzisse o capital (SMITH, 1983) ou, ainda, o montante que uma pessoa pode gastar durante um período e ainda estar tão bem ao final quanto estava no início (HICKS, 1987). É possível verificar que, do ponto de vista econômico, há uma preocupação não somente com o resultado da gestão em si, mas com a preservação da riqueza da entidade, na medida em que dela depende a manutenção das atividades.

Para a contabilidade lucro pode ser compreendido como a variação positiva – prejuízo a negativa – do patrimônio de uma empresa durante determinado período (e.g. HENDRIKSEN; Van BREDÁ, 2011; SCOTT, 2018). De forma sucinta, o resultado (lucro ou prejuízo) de uma empresa em determinado período é obtido por meio da gestão de ativos e passivos, com (i) o ingresso de recursos de terceiros e próprios (acionistas ou quotistas/proprietários), os passivos e; (ii) a aplicação dos recursos nas atividades da empresa, os ativos. Espera-se que dos ativos (aplicação de recursos) fluam fluxos de benefícios econômicos (as receitas) e que estes superem os sacrifícios (custos e despesas) para obtê-los. O lucro é o resultado que se espera obter após esse ‘esforço’ de captação / aplicação na atividade.

Ainda que incorrendo em excesso de didatismo, um exemplo simples ilustra o exposto: uma indústria recorre a um empréstimo bancário (passivo) para compra de um equipamento (ativo) para utilizar em seu processo produtivo; finda a produção, os produtos serão (idealmente) vendidos, gerando receitas que quando confrontados com os sacrifícios para obtê-los (custos e despesas), podem levar a um resultado positivo (lucro) ou negativo (prejuízo).

Há de se mencionar que a contabilidade possui métricas diversas e, conseqüentemente, proporciona visões distintas para os mesmos dados em suas práticas. A representação de tal afirmativa se dá a partir da apresentação da contabilidade denominada financeira (ou societária) e aquela denominada gerencial. A primeira, destina-se a prover informações úteis para tomada

de decisão aos usuários externos não envolvidos na gestão e na preparação das demonstrações contábeis, guiada por normativos que prescrevem as diretrizes de reconhecimento, mensuração e divulgação dos elementos contábeis. A segunda, gerencial, não se prende a normativos legais e é destinada especialmente a orientar as decisões dos gestores (usuários internos).

Na abordagem de contabilidade financeira, o ‘resultado líquido’ de uma empresa é obtido a partir das receitas de venda de bens ou serviços do período, deduzidos custos e despesas, acrescidos dos resultados de operações financeiras (positivo ou negativo), outros resultados (como ganhos ou perdas do período) e deduzidos os tributos. O resíduo final, se positivo, é ‘lucro líquido’, caso contrário, ‘prejuízo’. Evidente que o lucro líquido é um reflexo da própria gestão de produção, venda (produtos ou serviços), estoque, investimento, captação de recursos etc. e representa a “remuneração” dos proprietários (acionistas/quotistas) que ali empregaram seus recursos.

Considerando que a continuidade é um pressuposto para a maioria dos negócios, é necessário evidenciar, além do lucro que representa a remuneração de acionistas/sócios de uma entidade, o montante necessário para que a entidade não perca sua capacidade de geração de atividades a cada período. Martins (2001) corrobora com essa ideia afirmando que só haverá lucro quando o patrimônio for superior ao valor dos ativos necessários para assegurar um mesmo nível de atividade na entidade.

Desafio inicial, portanto, é, ciente de que o termo ‘lucro’ comporta diferentes conceitos e, por conseguinte, métricas, buscar o conceito de lucro mais apropriado para alicerçar o cálculo dos lucros cessantes. Certamente não é o lucro fiscal, mas outro, que se aproxime do lucro econômico, obtido usualmente a partir de dados da contabilidade financeira e gerencial; ambas porque a contabilidade financeira, ao menos com as limitações que as normas impõem atualmente, não conseguirá contribuir integralmente com as necessidades de composição de lucro econômico, demandando informações da contabilidade gerencial.

2. Do desafio das informações não reguladas da Contabilidade Gerencial

Origina-se o segundo desafio da supramencionada necessidade de fazer uso de informações da contabilidade gerencial para maior aproximação do conceito de lucro econômico. Ocorre que, dada sua natureza não regulatória e, em grande parte facultativa, há grande variabilidade entre as práticas entre as empresas a depender do porte, estrutura de controle e governança, bem como disponibilidade de sistemas de informação e pessoal. Nas empresas de menor porte, observa-se, de forma costumeira, até a ausência de contabilidade gerencial formalizada.

Uma das ferramentas mais utilizadas na contabilidade gerencial é a margem de contribuição e uma das explicações para tal é que ela proporciona à gestão informações valiosas a respeito da maximização de seus resultados a partir de recursos que se tem disponível (GARRISON, NOREEN, BREWER, 2013). Assim, torna-se relevante abordar a margem de contribuição porque evidencia quanto a empresa tem de fato para seus investimentos – remuneração do capital investido em estrutura e, ainda, para remunerar seus sócios (resíduo). Consoante o conceito de lucro econômico, isso permitiria que a entidade mantivesse suas atividades na mesma proporção no final do período quando comparado ao seu início.

Para obter a margem de contribuição é necessário compreender os elementos que dão origem a ela – receitas, custos e despesas – com o propósito de identificá-los e segregá-los apropriadamente no contexto das operações da empresa. Iniciando pelas receitas tem-se que nos termos da Estrutura Conceitual da Contabilidade (Pronunciamento CPC 00, R2 2019) “receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.” Normalmente as receitas das entidades derivam das vendas de bens; prestações de serviços; e aquelas provenientes de outros ativos da entidade que geram juros, *royalties* e dividendos.

As receitas são reconhecidas por seus valores totais, ou seja, bruto, e, em seguida, todos os eventos que não vão gerar fluxos de caixa para a entidade são deduzidos como tributos sobre a venda, devoluções de vendas e abatimentos, de modo a se obter a receita líquida. É preciso clarificar alguns aspectos de terminologia. No Brasil, os termos ‘faturamento’ e ‘receita bruta’ normalmente são considerados sinônimos em contabilidade financeira (eg. GELBCKE et al, 2018). Para fins fiscais, no entanto, o faturamento bruto abriga o IPI (imposto sobre produto industrializado) e receita bruta já teve esse imposto destacado.

Questão crucial no reconhecimento das receitas é seu momento, e, portanto, é preciso cautela para evitar distorções e/ou manipulações nos resultados. Para o reconhecimento da receita é preciso que a venda de bens ou serviços atenda os seguintes critérios cumulativamente (Pronunciamento CPC 47, 2016, item 9):

- a) as partes envolvidas no contrato aprovam e se comprometem a cumprir as obrigações do contrato; b) a entidade pode identificar os direitos de cada uma das partes no tange bens e serviços a serem transferidos; c) a entidade pode identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos; d) o contrato é capaz de alterar os fluxos de caixa futuros da entidade; e, e) quando for provável que

a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos aos clientes.

O atendimento quanto ao momento em que a receita deve ser reconhecida dependerá de cada negócio, e, portanto, apesar de o Pronunciamento CPC 47 dispor de certa discricionariedade, esta deve ser utilizada de modo a refletir o momento em que o evento econômico atende, sobretudo, o momento em que houver a transferência de riscos e benefícios ao adquirente, assim como dispõe o item “e”

De acordo com o que foi mencionado anteriormente, gastos são sacrifícios financeiros que a entidade faz a fim de que se possa adquirir recursos econômicos para serem usados na entidade na produção de benefícios econômicos. Gastos são indícios de que a entidade está em busca de benefícios econômicos (Pronunciamento CPC 00(R2), 2019), podendo ser classificados em custos e despesas. Custo pode ser entendido como um gasto (recurso sacrificado) relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, para os quais é razoável esperar que tragam um benefício atual ou futuro para a entidade (e.g. HANSEN; MOWEN, 2003; MARTINS, 2018).

A classificação dos custos é parte essencial do cálculo da margem de contribuição. Os custos podem se classificar em diretos e indiretos; fixos e variáveis. Tudo vai depender do objeto de custo que está sendo analisado. O objeto de custos é qualquer item no qual estes podem ser medidos e atribuídos (HANSEN; MOWEN, 2003).

Os custos diretos pertencem individualmente a cada objeto de custo que se analisa, não podendo ser de uso geral na produção. Observa-se que os custos diretos têm relação íntima com o produto ou serviço e podem ser apropriados facilmente ao objeto que está sendo custeado. No entanto, os indiretos podem ter sido utilizados por todos os produtos durante o processo de produção. Pode-se afirmar que esse tipo de custo representa a estrutura de produção onde todos fazem uso e não se sabe com exatidão quanto cada um consumiu (e.g. GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

Seguindo essas premissas custos diretos são variáveis e os indiretos são fixos, no que tange a relação com o objeto de custos. Interessante ressaltar que os custos são fixos na ocorrência, ou seja, vão acontecer todos os períodos independentemente da operação da empresa e dos valores que serão apresentados. Isso porque, os valores devem sofrer reajustes ao longo do tempo. O quadro 1 a seguir sintetiza a classificação de custos.

Quadro 1 – Custos e sua classificação

CUSTO	CLASSIFICAÇÃO
-------	---------------

Direto	▪ apropriados diretamente a um único produto ▪ pode ter seu consumo atribuído a cada unidade ▪ pode ser associado facilmente a um objeto de custo especificado
Indireto	▪ custos incorridos no processo de produção ▪ não podem ser mensurados com exatidão a cada unidade produzida ▪ não pode ser associado facilmente a um objeto de custo especificado
CUSTO	RELAÇÃO
Variável	▪ altera no total em proporção direta as variações no nível de atividade constante por unidade. ▪ muda em função das quantidades produzidas
Fixo	▪ permanece constante no total, independentemente das variações no nível de atividade se for expresso por unidade, ele varia inversamente ao nível de atividade ▪ não varia a curto prazo em atividade específica

Fonte: Adaptado de Martins (2018).

No que concerne às despesas, de acordo com a Estrutura Conceitual (Pronunciamento CPC 00 (R2), 2019), “são reduções nos ativos, ou aumento nos passivos, que resultam em reduções de patrimônio líquido”, enquanto gasto é um – “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente” (MARTINS, 2018, p. 17) – representados pelos esforços que a empresa faz a fim de obter receita. Diferente dos custos, as despesas não são imputadas aos produtos do período, mas sim reconhecidas no resultado de cada período.

Quanto às classificações, as despesas, assim como os custos, são classificadas em variáveis ou fixas em função da relação que possuem com o objeto que está sendo vendido. O quadro 2 a seguir sintetiza a classificação.

Quadro 2 – Despesas e sua classificação

DESPESA	CLASSIFICAÇÃO
Variável	▪ relação íntima com o objeto que está sendo vendido ▪ o volume de vendas influencia a sua ocorrência
Fixa	▪ irão acontecer independente das vendas ▪ corresponde à estrutura fixa disponível para que as vendas aconteçam

Fonte: Adaptado de Martins (2018)

Cabe trazer uma terminologia empregada na literatura de custo, em especial a internacional, ‘custos evitáveis’, que são aqueles que podem ser eliminados por meio de escolha de uma alternativa em detrimento de outra em uma decisão (GARRISON, NOREEN, BREWER, 2013). Custos e despesas variáveis podem ser enquadrados como custos evitáveis, dado que, se a produção cessar, todos os custos e despesas variáveis associados a esse processo são evitados (ATKINSON, et. al. 2015).

Explorados os conceitos de receitas, custos e despesas, é possível obter a margem de contribuição. Em síntese, a margem de contribuição considera apenas o que tem relação variável com o objeto que está em questão, sendo obtida pelas receitas líquidas deduzidos os custos e despesas variáveis do período. A Margem de Contribuição Unitária é a contribuição

que cada unidade oferece para cobrir os custos e despesas fixos e proporcionar um lucro para a entidade (e.g ATKINSON, et. al. 2015; MARTINS, 2018). Em suma, é o que resta das vendas após a dedução de todos os gastos diretamente relacionados ao objeto em questão (GARRISON, NOREEN, BREWER, 2013).

Importante observar que a margem de contribuição deve ser sempre analisada de forma individual e unitária a fim de que a entidade identifique a real remuneração que tem quando da venda de cada um dos seus produtos; a cada unidade adicional vendida, há um incremento na margem de contribuição.

Alinhado aos critérios de reconhecimento de receitas, descrito anteriormente, só pode ser atribuída margem de contribuição para produtos e serviços vendidos. Não há margem de contribuição associada aos produtos eventualmente estocados na entidade. Totalmente aceitável, portanto, que seja contemplada a receita líquida no cálculo da margem de contribuição, conforme resumido no quadro 3 a seguir:

Quadro 3 – Conceitos relevantes para obtenção do resultado gerencial em lucros cessantes

TERMOS	CONCEITO
Receita líquida de vendas	Preço determinado pela entidade para cada unidade de bem ou serviço.
(-) Custos variáveis	Aqueles que tem relação direta com a produção do bem ou serviço.
(-) Despesas variáveis	Aquelas que tem relação direta com a venda do bem ou serviço.
Margem de contribuição unitária	Quanto sobra de fato entre o preço de venda e os gastos variáveis de produção e venda de um produto ou serviço (MARTINS, 2018). Deve ser calculada de forma unitária para fins de análise de rentabilidade e decisão.
Volume de vendas	Quantidade de produtos/serviços ocorridos no período.
Margem de contribuição total	MC unitária x Quantidade = MC Total Quanto a entidade tem de contribuição para custos e despesas fixos (remuneração da estrutura investida).
(-) Custos e despesas fixos	Aqueles gastos que vão incorrer na empresa independente da produção ou venda daquele bem ou serviço (estrutura).
(-) IR/CSLL	Tributos: Imposto de renda e contribuição social, apurados a partir da contabilidade fiscal.
Resultado gerencial	Resíduo entre a Margem de Contribuição Total após a remuneração do investimento em estrutura fixa e impostos diretos. Esse resíduo, dentre outras finalidades, contribui para a remuneração do capital dos sócios.

Fonte: Adaptado de Garrison, Noreen, Brewer (2013)

Evidente que, para fins de cálculo da margem de contribuição, a classificação mais relevante é aquela concernente à classificação dos gastos em sua relação com o objeto, qual seja, em variáveis ou fixos. A cada unidade adicional de margem de contribuição vai sendo acrescentado um reforço para a remuneração dos investimentos feitos na entidade. Investimentos esses em estrutura fixa disponível para a operação da empresa e investimento em capital feito pelos sócios da entidade.

O conhecimento da margem de contribuição unitária permite à entidade saber quanto cada produto incrementa ao resultado do exercício, possibilitando mensurar quais as unidades mínimas necessárias para a cobertura de todo o investimento fixo, e do investimento geral.

3. Do desafio de conceituar Lucros Cessantes

Reforça-se aqui que ‘lucro cessante’, tal como apresentado no texto legal do artigo 210 da Lei 9.279/1996, é uma terminologia que não pertencente à literatura, nem tampouco a normativos contábeis. No entanto, entendido que o cálculo do lucro cessante permite que haja uma reparação econômica para compensar o dano sofrido (POLLACK, 2006), fica clara a contribuição da Contabilidade.

De tal sorte, torna-se claro que a Contabilidade tem elementos suficientes que permitem mensurar os ‘lucros cessantes’ resguardados pela norma. Cientes que a mensuração contábil é um processo subjetivo por natureza, cabe a quem o faz assegurar que a mensuração seja assentada em premissas consistentes, apropriadas e sem viés. Para tal, é relevante a escolha e aplicação correta de modelos solidamente embasados na literatura e prática contábeis.

Conceitualmente lucros cessantes são os valores que a empresa prejudicada deixou de aferir em função de um dano causado por terceiro e eles surgem quando algum comportamento ilícito, ou até mesmo omissão de uma parte, causa danos a outra, caso em que a parte prejudicada pode recuperar os lucros perdidos como uma compensação pelo prejuízo (STEPHENSON et al., 2012). Em especial, na literatura internacional (eg. BRENNAN, HENNESSY, 2001; Foster et al., 1993; FANNON, 2011), utiliza-se o termo ‘lucros perdidos’ (*lost profits*), em sentido próximo ao que a Lei 9.279/1996 utiliza de ‘lucros cessantes’. Bastante apropriado o termo porque, sob a perspectiva econômica, reflete claramente o que a empresa, que teve sua propriedade intelectual ou industrial violada, perdeu, quer pelo não aumento de patrimônio ou pela frustração de um ganho. Assim, neste artigo, os mencionados termos serão utilizados como sinônimos.

Adicionalmente, cabe notar que os danos por lucros cessantes podem ter períodos de duração diferenciados: fechado, aberto e indeterminado. No fechado é possível observar o comportamento da atividade das duas entidades antes e depois do dano. Com relação ao período aberto, as perdas continuam mesmo depois da retomada das operações e, por fim, no período indeterminado, o negócio é totalmente descontinuado porque os danos foram tão grandes que não é possível retomar o negócio (GAUGHAN, 2004).

4. Do desafio de mensurar lucros cessantes

A escolha do modelo de cálculo dos lucros cessantes deve considerar as características específicas do caso. Quando se trata de direitos autorais, marcas registradas e segredos comerciais, Jackson (2006) afirma que os lucros cessantes representam os lucros que o proprietário da propriedade intelectual não conseguiu como resultado da violação. Desse modo, ao se mensurar lucros cessantes, busca-se obter um valor de danos compensatórios para aquele que teve sua propriedade intelectual ou industrial violada.

De um modo geral, no Brasil as linhas mestras acerca de como devem ser obtidos os lucros cessantes estão dispostas no artigo 210 da Lei 9.279/96, que assim determina: “I) os benefícios que o prejudicado teria auferido se a violação não tivesse ocorrido; ou II) os benefícios que foram auferidos pelo autor da violação do direito; ou III) a remuneração que o autor da violação teria pago ao titular do direito violado pela concessão de uma licença que lhe permitisse legalmente explorar o bem”.

Para estes casos, a mensuração sempre será uma estimativa, o que não significa atribuir-lhe caráter especulativo, ou seja, o valor apurado do lucro cessante deve ser resultante de fatos, mas não precisa ser provado com precisão absoluta; há que se ponderar o *trade off accuracy / credibility*, de modo a conceder ao detentor da propriedade intelectual uma indenização adequada de forma a compensar a infração (JACKSON, 2006; BRENNAN; HENNESSY, 2001).

Em relação às evidências disponíveis, alerta Nogueira Jr (2013, p. 43) que

“a identificação de lucros cessantes em uma condição de reposição patrimonial requer, necessariamente, que a avaliação tenha como ponto de partida a definição do que seria o padrão de resultados históricos do prejudicado. Isso não significa que novos e extraordinários eventos não possam ser considerados, mas que a sua inclusão está condicionada às evidências disponíveis.”

Para a construção da prova de lucro cessantes dois elementos devem ser considerados: i. somente devem ser incluídos no cálculo aqueles danos que possam ser comprovados como tendo sido causados pela infração e; ii. deve haver evidências que suportem os cálculos que estão sendo apresentados (BRENNAN, HENNESSY, 2001).

Neste sentido, cabe investigar, entre outros aspectos, demanda pelo produto infringido, oferta no mercado de produtos similares e não infratores, a capacidade de suprir a demanda pelo

detentor da propriedade intelectual e, eventual ganho obtido pelo infrator obteve lucro por meio da violação.

4.1 ‘Lost Profits’ – os ganhos que poderiam ter sido obtidos pelo prejudicado

Diante de todas as discussões apresentadas acima, chegou-se à conclusão de que o cálculo dos ‘lucros perdidos’ poderia ser apurado, sem prejuízo para as partes, utilizando o modelo adaptado de Jackson (2006) e Brennan e Hennessy (2001) que tem por base a margem de contribuição (também utilizada por outros, e.g. Foster et al., 1993). Justifica-se sua escolha porque, como explicado anteriormente, os lucros cessantes devem contemplar não apenas a parcela do lucro que cabe aos proprietários, mas também o valor que promova a continuidade da atividade (estrutura).

Tal situação corresponde ao critério previsto no inciso I do Artigo 210 da Lei 9.279/1996: **“benefícios que o prejudicado teria auferido se a violação não tivesse ocorrido”**. Importante observar que o modelo só é aplicável se detentor da propriedade intelectual e o infrator forem concorrentes reais e potenciais. Eis o modelo que deve ser adotado:

Quadro 4 – Modelo de apuração de lucros cessantes em conformidade com o inciso I do artigo 210 da Lei 9.279/1996

1 - RECEITA DE VENDA LÍQUIDA UNITÁRIA DO PREJUDICADO (PROPRIETÁRIO) OBTIDA COM PRODUTO OU SERVIÇO OBJETO DA VIOLAÇÃO
2 - (-) CUSTOS VARIÁVEIS UNITÁRIOS
2 - (-) DESPESAS VARIÁVEIS UNITÁRIOS
3 - (=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA DO PREJUDICADO (PROPRIETÁRIO)
4 - X NÚMERO DE PRODUTOS/SERVIÇOS “PERDIDOS” PARA O VIOLADOR
5 - MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO INCREMENTAL TOTAL (Proxy de Lucros Cessantes do inciso I do art. 210)

Fonte: Jackson (2006) e Brennan e Hennessy (2001) adaptado

Esse modelo segue os seguintes passos:

1 – O cálculo começa com a receita de venda líquida unitária obtida com produto ou serviço objeto da violação, que a entidade prejudicada (proprietária) obtém normalmente no curso de seus negócios.

2 – Em seguida, tem-se a dedução de custos e despesas variáveis unitários. esses são gastos que tem relação direta com o produto ou serviço que está sendo ofertado no mercado.

3 – Depois disso, é apresentada a margem de contribuição unitária da entidade prejudicada(proprietária). por meio da margem de contribuição a entidade espera poder remunerar os gastos incorridos em estrutura fixa (custos e despesas) e, em seguida, também

remunerar o capital dos sócios investidos na operação. Para cada unidade a mais, uma margem de contribuição é incrementada aos resultados.

4 – De posse da margem de contribuição unitária da entidade prejudicada(proprietária) é necessário saber quantas unidades de produtos ou serviços o violador vendeu durante o período em que usou a marca indevidamente. esses produtos / serviços serão considerados como aqueles que a entidade prejudicada(proprietária) ‘perdeu’ para o violador.

5 – Com todas essas informações se torna possível dizer qual foi a margem de contribuição incremental total – *proxy* do lucro cessante – que nada mais é que o resultado que a entidade prejudicada(proprietária) deixou de obter em função do ilícito promovido pelo violador.

A lógica desse modelo consiste em remunerar a vítima do delito, utilizando a margem de contribuição que é própria de sua operação, multiplicada pela quantidade de produtos ou serviços que foram indevidamente desviados em função do delito cometido. Os resultados aqui encontrados transferem para ela a remuneração que deveria ter tido em função do investimento feito para produzir e vender os produtos/serviços que foram obtidos indevidamente pelo sujeito infrator.

4.2 Ganhos obtidos indevidamente pelo violador

Esse modelo mensura os ‘lucros indevidos’ obtidos pelo violador, conforme prescrito no inciso II do Artigo 210 da Lei n.º 9.279/96: “*os benefícios que foram auferidos pelo autor da violação do direito*”. Preservando a consistência com o modelo proposto anteriormente para o inciso I, este modelo também considera a margem de contribuição como base de mensuração dos ganhos obtidos pelo violador de forma indevida. O quadro a seguir resume o modelo:

Quadro 5 – Modelo de apuração de lucros cessantes em conformidade com o inciso II do artigo 210 da Lei 9.279/1996

1 - RECEITA DE VENDA LÍQUIDA UNITÁRIA DE PRODUTO/SERVIÇO OBJETO DE VIOLAÇÃO PELO VIOLADOR
2 - (-) CUSTOS VARIÁVEIS UNITÁRIOS DO VIOLADOR
2 - (-) DESPESAS VARIÁVEIS UNITÁRIAS DO VIOLADOR
3 - (=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA DO VIOLADOR
4 - X NÚMERO DE PRODUTOS / SERVIÇOS VENDIDOS INDEVIDAMENTE PELO USO DA MARCA VIOLADA
5 – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO INCREMENTAL TOTAL OBTIDA INDEVIDAMENTE PELO VIOLADOR (proxy dos lucros cessantes do prejudicado/proprietário – inciso II do art. 210)

Fonte: Jackson (2006) e Brennan e Hennessy (2001) adaptado

Esse modelo segue os seguintes passos:

1 – Levantar a receita de venda líquida unitária de produto/serviço objeto de violação pelo violador;

2 – Em seguida, tem-se a dedução de custos e despesas variáveis unitários inerentes à realização das atividades do violador. esses são gastos que tem relação direta com o objeto que está sendo ofertado no mercado.

3 – Depois disso, é apresentada a margem de contribuição unitária do violador. por meio da margem de contribuição a entidade espera poder remunerar os gastos incorridos em estrutura fixa (custos e despesas) e, em seguida, também remunerar o capital dos sócios investidos na operação. Para cada unidade a mais, uma margem de contribuição é incrementada aos resultados.

4 – Agora é necessário saber quantos produtos/serviços que o violador vendeu em função do ilícito cometido;

5 – Com todas essas informações se torna possível dizer qual foi a margem de contribuição incremental total que o sujeito infrator obteve durante o período que usou a marca indevidamente que pertence à vítima do processo, – *proxy* do lucro cessante para o proprietário. Aqui faz-se a transferências dos ganhos do infrator no que tange a remuneração dos investimentos em estrutura fixa e capital societário para a vítima do processo.

5. Do desafio de mensurar *Royalties*

Prevê o inciso III do Artigo 210 da Lei n.º 9.279/1996 que seja estimada, se possível, a remuneração que o autor da violação teria pago ao titular do direito violado pela concessão de uma licença que lhe permitisse legalmente explorar o bem. O texto legal corresponde, ainda que com limitações que serão aqui exploradas, ao pagamento de um *royalty* que o infrator teria por obrigação com relação à vítima.

Royalty é uma receita que a empresa que sofreu a violação poderia obter por meio de licenciamento de seus direitos autorais. Surge o desafio de identificar parâmetros para mensurar os *royalties*, incluídos, mas não limitados, à base de cálculo e à(s) taxa(s) aplicada(s).

Na literatura encontra-se menção ao ‘*royalty* razoável’ como parâmetro. De acordo com Jackson (2006, p. 15), ‘*royalty* razoável’ é a “quantia que uma pessoa que deseje fabricar e vender um artigo patenteado, como uma proposta de negócio estaria disposta a pagar como um *royalty* e ainda ser capaz de fazer e vender o artigo patenteado no mercado com um lucro razoável.” O termo ‘razoável’ indica que esta é uma medida alternativa de natureza diversa dos ‘lucros perdidos’. Alternativa porque, normalmente, mais imprecisa e com documentação disponível (se disponível) bem mais restrita do que nos modelos anteriores.

É preciso reconhecer que três limitações importantes nesse modelo:

- i. admitir royalties equivale a admitir uma cessão de direitos autorais que por si só alteraria a configuração original do negócio;
- ii. não houve efetiva vontade, interesse e planejamento da empresa para ceder sua propriedade intelectual/industrial, de modo que a violação pode ser tão danosa que ameace a continuidade da empresa e;
- iii. ainda que sejam utilizadas (e isso será visto adiante) empresas similares como parâmetro, a definição de royalties é sempre sensível às peculiaridades de cada empresa.

Brennan (2001) distingue dois tipos de *royalties*: um em execução e outro fixo. ‘Em execução’ são aqueles pagos em função da receita e devem ser admitidos nas entidades como gastos variáveis. Já os fixos são aqueles que tem valores recorrentes pagos durante o período do licenciamento.

O primeiro desafio que se deve ter com relação ao cálculo para determinação dos *royalties* passa pela verificação da taxa que a empresa negociou sua propriedade intelectual com o infrator ou com outra parte interessada na marca. Nesse caso, a documentação de suporte poderia ser o contrato acordado para uso dessa marca durante determinado tempo com a parte interessada. Caso a empresa vítima da violação nunca tenha efetuado contrato de cessão de direitos autorais, ou não queira disponibilizar as informações, o cálculo dos *Royalties* pode utilizar uma negociação hipotética (de similares, por ex.) como base.

Esta última alternativa coloca o detentor da propriedade intelectual em uma posição de negociador de sua propriedade intelectual e o infrator na posição de voluntário na aquisição dessa autorização para uso da propriedade intelectual

A negociação de um *royalty* hipotético passa por críticas à medida em que não pode ser tratado como uma negociação comum de cessão de direito autoral, pois isso seria como admitir que o próprio dano nem ocorreu. Além disso, essa situação traz obrigatoriedade de realização da cessão do monopólio, até então, detido pela parte lesada, o que traz uma distância do negócio real da entidade. Ademais, a utilização dessa situação pode provocar danos no mercado e atingir outras entidades quando uma parte força a outra parte a licenciar a sua marca mesmo isso não fazendo parte dos seus planos originais.

De acordo com estudos anteriores, no Brasil há jurisprudências diversas com relação às taxas e bases para se encontrar *royalties*, taxas que variam de 5% a 30%, aplicada sobre

faturamento, receitas líquidas ou mesmo lucro. A Associação Brasileira da Propriedade Intelectual - ABPI, em sua Resolução número 3 (2000) coloca que o *royalty* indenizatório não poderá ser inferior a 5% do lucro líquido auferido com a venda dos produtos/serviços relacionados ao ilícito praticado.

Outros parâmetros para estimar ‘royalties razoáveis’ são os dados disponíveis para franquias de negócios no Brasil e no exterior, bem como base de dados estrangeiras que consolidam milhares de contratos de royalties. Apesar de atraentes por conta do número elevado de contratos de *royalties* nas bases, é necessário considerar que seus valores podem estar muito díspares da realidade de empresas de pequeno e médio porte brasileiras.

Considerações finais

Com o objetivo de trazer uma reflexão acerca dos desafios conceituais e práticos em mensuração dos lucros cessantes, foram aqui abordados conceitos selecionados das teorias contábil e econômica. Sem qualquer pretensão de esgotar o assunto, dada sua complexidade e as limitações próprias de um artigo desta natureza, procurou expor ao leitor desafios que considera relevantes e que podem impactar os processos que envolvem litígios relacionados à violação de propriedade intelectual.

Não é trivial, de forma alguma, atribuir valor aos ‘lucros cessantes’ incorporados pelo legislador ao ordenamento nacional. As teorias contábil e econômica podem contribuir sobremaneira na sua mensuração desde que apropriadamente conhecidas e aplicadas.

Para além dos desafios conceituais, em especial no que concerne ao desenvolvimento de modelos de mensuração, diversas questões práticas relevantes são observadas no curso dos processos. Considerando que para todo modelo para apuração de lucros cessantes é imprescindível o uso de informações contábeis das partes envolvidas – prejudicado e violador, se atentar para a redação do artigo 210 da Lei n.º 9.279/1996 – o desafio central é a obtenção de informações contábeis de natureza societária e gerencial, de forma organizada e confiável. A qualidade das informações é crucial.

Certamente qualquer mensuração apresenta limitações, algumas por sua própria natureza subjetiva, mas a ausência ou má qualidade de informações pode fragilizá-la severamente.

Referências

ABPI. Resolução n.º 3 de 27 de janeiro de 2000. *Informação sobre a penalidade no caso de uso de propriedade intelectual indevidamente*. São Paulo: Associação Brasileira de Propriedade Intelectual. 2000.

ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BRENNAN, N., HENNESSY, J.. *Forensic accounting and intellectual property infringement.*, Commercial Law Practitioner, 8(5), 103-109, 2001.

CPC. *Pronunciamento Técnico CPC 00, de 10 de dezembro de 2019. Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros*. 2019.

CPC. *Pronunciamento técnico CPC 47, de 22 de dezembro de 2016. Receita de Contrato com Cliente*. 2016.

FANNON, N. J. et al.. *The comprehensive guide to lost profits damages for experts and attorneys*. 2011. Recuperado em: <https://sub.bvresources.com/PDFs/PUB187.pdf>.

FOSTER, C., TROUT, R.; GAUGHAN. Losses in commercial litigation. *Journal of Forensic Economics*. 6(3), 179-196, 1993.

GARRISON, R., NOREEN, E., BREWER, P. and SANVICENTE, A.. *Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro: LTC, 2013.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. São Paulo: Atlas, 2018.

Hansen, D., and MOWEN, M.. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Thompson, 2003.

HENDRIKSEN, E. and Van BREDA, M.. *Accounting Theory*. Boston: McGraw-Hill, 2001.

HICKS, J.. *Value And Capital*. Oxford: Clarendon Press, 2001.

JACKSON, D. L. L.. *Calculating intellectual property infringement damages*. AICPA practice and series 06-1, 2006.

MARTINS, E. (2018). *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas.

MARTINS E. (org). *Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica*. São Paulo: Atlas, 2001.

MENDES, D., CHAVES, K., SANTORO, T. *Pirataria: prejuízo do Brasil com comércio ilegal ultrapassa R\$280 bilhões*. CNN Brasil, 2021. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/pirataria-prejuizo-do-brasil-com-comercio-ilegal-ultrapassa-r-280-bilhoes/>>. Acesso em: 19 ago 2022.

NOGUEIRA Jr, E.. *Lucros cessantes: análise das medidas de mensuração contábil utilizadas pelo tribunal de justiça do estado de São Paulo*. (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. 2013.

OECD. *The OECD-EUPO report – Trends in trade in counterfeit and pirated goods*. OECD, 2019.

POLLACK, R. A. et.al.. *Calculating lost profit*. AICPA – American Institute of Certified Public Accountants, 2006.

STEPHENSON, S., MACPHERSON, D. A., and PRAKASH-CANJELS, G.. *Computing Lost Profits in Business Interruption Litigation: A General Model*. 7(1), 1-18, 2012.

RIAAHI-BELKAOUI, A.. *Accounting Theory*. Andover: Cengage Learning, 2005.

SCOTT, W.. *Financial Accounting Theory*. 7th. Ed. Toronto: Pearson, 2018.

SMITH, A.. *A riqueza das nações: uma investigação sobre sua natureza e suas causas*. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

WIPO - World Intellectual Property Organization. *IP Facts and Figures 2021*. Geneva: WIPO, 2021.