



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10920.004850/2010-39  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.889 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 2 de abril de 2024  
**Recorrente** MALWEE MALHAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DESPESAS COM ROYALTIES. LICENCIAMENTO DE DIREITO AUTORAL. UTILIZAÇÃO DE DESENHOS DE PERSONAGENS. PREVALÊNCIA DA NATUREZA CONTRATUAL. DEDUTIBILIDADE.

O valor pago pela utilização comercial de desenhos artísticos de personagens, em conformidade com os contratos de licenciamento de direitos autorais que foram firmados, constitui despesa operacional (dedutível, portanto) independente de registro no INPI.

O fato das licenciadoras registrarem tais desenhos como marca não desnatura a relação firmada entre as partes, que se deu, à luz da legislação de regência, sob a tutela da proteção de direitos autorais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designado redator *ad hoc* o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, também designado para redigir os fundamentos do voto vencedor. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Não participou do julgamento, quanto ao conhecimento, o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, e quanto ao conhecimento e ao mérito, o Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, prevalecendo os votos já proferidos, respectivamente, pelos Conselheiros Luciano Bernart e Viviani Aparecida Bacchmi.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator *ad hoc* e Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Jandir José Dalle Lucca (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta do relatório inserida pela relatora original, Conselheira Viviani Aparecida Bacchmi, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida na íntegra.

Trata-se de Recurso Especial do Contribuinte em face da decisão 1302-003.001 da 3ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Sessão do CARF, que deu tratamento de royalties aos pagamentos efetuados pela empresa ao licenciador. A decisão está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 ROYALTIES PAGOS PELA UTILIZAÇÃO EM PRODUTOS DE PERSONAGENS INFANTIS REGISTRADOS COMO MARCA. O aproveitamento comercial das ideias contidas em obras artísticas não é objeto de proteção a título de direito autoral, mormente quando se trata de figuras de personagens já registrados como marca no Instituto Nacional de Propriedade Industrial INPI. Os valores pagos a esse título ao licenciador consubstanciam royalties pela exploração de marcas comerciais, e sua dedutibilidade sujeita-se às condições estatuídas na legislação.

GLOSA DE DESPESAS. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE MARCAS. A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de royalties decorrentes de exploração de marcas, somente será admitida a partir da averbação do respectivo contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial INPI.

GLOSA DE DESPESAS. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE MARCAS. BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas a beneficiário no exterior, a título de royalties decorrentes de exploração de marcas, somente será admitida com o registro do respectivo contrato no Banco Central do Brasil.

JUROS DE MORA EXIGIDOS ISOLADAMENTE EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS. IMPOSSIBILIDADE. A legislação tributária determina que a falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ, apurada em procedimento de ofício, enseja a aplicação (apenas) de Multa Isolada, não cabendo a cobrança de juros isolados.

ROYALTIES PAGOS A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO NA FONTE. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a título de royalties, para beneficiário domiciliado no exterior. Portanto, em conformidade com a legislação vigente, o imposto deve ser retido por ocasião do pagamento.

No Recurso Especial, desdobra suas alegações em 4 matérias para fins de conhecimento: (a) dedutibilidade dos royalties pagos a título de cessão dos direitos de uso comercial da imagem de determinados personagens do universo da literatura de quadrinhos e do cinema; (b) multa e juros isolados pelo pagamento das estimativa mensais abaixo do devido; (c) IRRF sobre as remessas de royalties ao exterior; (d) multa de ofício sobre as diferenças de IRPJ e CSLL devidos, o Acórdão contestado conferiu uma interpretação divergente daquela que foi dada por outras Turmas do CARF.

Defende-se, alegando que seu negócio jurídico é a obtenção de licença de direito autoral, pois produz, industrializa e comercializa malhas e artigos têxteis em geral, sobre os quais ela imprime a imagem de personagens (desenhos artísticos), conhecidos pelo público geral, personagens da Disney. Para isso, firma contrato de licenciamento de direitos autorais. Não haveria licenciamento de uso do uso de marca, como entendeu a fiscalização. Desenho artístico de personagens não se confundiria com marca.

Tais contratos não precisam ser registrados no INPI nem no Banco Central.

Quanto a cobrança do IRRF, a empresa alega que não remeteu os royalties para empresa no exterior; os agentes licenciadores estavam localizados no Brasil.

Sobre a cobrança concomitante da multa isolada com a de ofício, defende sua não incidência, mesmo para períodos posteriores a 2007.

No exame de Admissibilidade (fls. 5343), traz as seguintes questões:

- 1) **dedutibilidade dos royalties pagos a título de cessão dos direitos de uso comercial de imagem;**
- 2) **multa e juros isolados pelo pagamento das estimativa mensais abaixo do devido;**
- 3) **IRRF sobre as remessas de royalties ao exterior; e**
- 4) **concomitância da cobrança da multa de ofício e da multa isolada.**

Para a questão n.º 1 - **dedutibilidade dos royalties pagos a título de cessão dos direitos de uso comercial de imagem** – a recorrente suscita divergência em relação aos acórdãos n.º 1402-002.741 e 1201-001.248, ofertados como paradigmas.

Conclui, sobre o acórdão 1402-002.741 que, *“infere-se que, em posição diametralmente contrária ao entendimento determinante das conclusões assumidas no voto condutor do acórdão recorrido, o voto condutor do paradigma indicado adotou a tese de que a legislação do direito autoral governa as relações jurídicas decorrentes da cessão de direito de uso de desenhos personagens infantis, registradas como marca, no INPI. Por conseguinte, restou demonstrado o dissídio interpretativo, no âmbito da jurisprudência do CARF.”*

No que tange ao voto condutor do paradigma 1201-001.248, entendeu que este *“reflete, à semelhança do paradigma anterior, que a cessão de direito de uso de personagens infante juvenis licenciados é regida pelas leis do direito autoral, revelando-se irrelevante o registro da respectiva marca no órgão competente. Assim, vislumbra-se a discordância entre as decisões ora em cotejo, porquanto, como já assinalado, o voto condutor do acórdão recorrido assumiu que a legislação aplicável aos direitos de marca deve presidir as relações jurídicas que tenham como objeto a cessão de direito de uso de desenho de personagens infantis, registradas como marca, na autarquia federal.”*

Com relação à questão n.º 2, **multa e juros isolados pelo pagamento das estimativa mensais abaixo do devido**, foi suscitada divergência entre os acórdãos n.º **1402-002.741 e 1201-001.248**.

O analista concluiu que *“impende comentar que a multa isolada foi mantida pela Turma julgadora que proferiu o acórdão n.º 1402-002.741. De outra sorte, o colegiado cancelou a exigência de IRPJ, no julgamento de Recurso Voluntário que resultou no acórdão n.º 1201-001.248, deixando, porém, de deliberar sobre a multa isolada, por perda de objeto. Além disso, é preciso salientar que os paradigmas ora arrolados não se acercaram de eventual debate a respeito da incidência de juros isolados sobre diferenças de estimativas não recolhidas. Por conseguinte, não há como admitir o apelo, em razão do disposto no artigo 67, caput e § 6º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 3343/2015.”*

Para a questão n.º 3 - **IRRF sobre as remessas de royalties ao exterior** – a recorrente suscita divergência em relação aos acórdãos n.º **3201-003.344 e 9202-005.536**,

Observe-se que o voto condutor do acórdão recorrido tem suporte na tese de que o domicílio do licenciador no exterior é o que fixa a incidência do imposto de renda na fonte sobre remessa de royalties para o exterior.

*“Por sua vez, o acórdão n.º 3201-003.344 cingiu-se à solução de litígio sobre a incidência de CIDE. Vale dizer, não havendo decisão sobre a interpretação da legislação de regência do IRRF, não há como acolher a pretensa demonstração de dissídio jurisprudencial, diante da constatação de que os acórdãos cotejados decorrem, cada qual, da interpretação sobre dispositivos pertencentes ao arcabouço normativo de tributos distintos.”*

*“Em outro cenário, o acórdão n.º 9202-005.536 reflete decisão sobre controvérsia a respeito da incidência de IRRF sobre remessa ao exterior, a título de indenização por inadimplemento contratual, e não sobre remessa para pagamento de royalties, como bem denuncia seu relatório:”*

*“Considerando o que está assinalado, não restou demonstrada a existência de divergência entre o acórdão n.º 9202-005.53, cujas razões de decidir escoraram-se na interpretação do artigo 70 da Lei n.º 9.430/1996, e o acórdão recorrido, fundamentado na dicção dos artigos 710 e 722 do RIR/99. Isso porque não se evidencia dissídio jurisprudencial em face de arcabouço normativo estranho à lide objeto do Recurso Especial”*

Para a questão n.º 4 - **concomitância da cobrança da multa de ofício e da multa isolada** - a recorrente suscita divergência em relação aos acórdãos n.º **1302-002.850 e 1201-002.280**.

O acórdão n.º 1302-002.850, exarado pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, a mesma que proferiu a decisão objeto do presente Recurso Especial, deve ser afastado por ter sido proferido pela mesma turma. Não existiu, ademais, prequestionamento da matéria.

Concluiu que “*Em face do exposto, com fundamento no artigo 67, caput e § 6º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, segue a proposta de que seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial, interposto por Malwee Malhas Ltda, para que seja rediscutida a seguinte matéria: dedutibilidade dos royalties pagos a título de cessão dos direitos de uso comercial de imagem.*”

O Recorrente apresenta agravo (fls. 5.383), alegando que a decisão quanto à admissibilidade do Recurso Especial deve ser reformada eis que os “*acórdãos utilizados como paradigmas se prestavam a comprovar a divergência jurisprudencial quanto à matéria posta*”.

A decisão do agravo veio às fls. 5.395 rejeitou todas as alegações do Recorrente, rebatendo-as uma a uma.

Às fls. 5.424, a PGFN apresenta contrarrazões, reforçando os pontos debatidos no acórdão recorrido.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator *ad hoc*.

Também na qualidade de Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pela relatora original, Conselheira Viviani Aparecida Bacchmi, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida na íntegra, cujo posicionamento ora é por mim acompanhado pelas conclusões, com fundamento nas minhas razões expostas no voto vencedor.

## **CONHECIMENTO**

O Recorrente recebeu o acórdão em sua caixa de mensagem em 15/10/2018, tendo acessado a caixa no mesmo dia. Em 26/10/2018, foi juntado o Recurso Especial. Tempestivo o recurso, portanto.

Havia 4 itens questionados pelo Recorrente: 1) **dedutibilidade dos royalties pagos a título de cessão dos direitos de uso comercial de imagem**; 2) **multa e juros isolados pelo pagamento das estimativa mensais abaixo do devido**; 3) **IRRF sobre as remessas de royalties ao exterior**; e 4) **concomitância da cobrança da multa de ofício e da multa isolada**.

O único item que restou aprovado, após o exame inicial de admissibilidade, foi o item 1, **dedutibilidade dos royalties pagos a título de cessão dos direitos de uso comercial de imagem**.

Para que fosse admitido esse item, 2 acórdãos paradigmas foram indicados: 1402-002.741 e 1201-001.248.

O acórdão 1402-002.741 tem a seguinte ementa:

DESPEAS COM ROYALTIES. MERCADO TÊXTIL. LICENCIAMENTO DE DIREITO AUTORAL. DESNECESSIDADE DE REGISTRO NO INPI E NO BANCO CENTRAL. DEDUTIBILIDADE LEGÍTIMA. Apenas para licenciamentos de uso de marca, incidirão as regras contidas nos artigos 353 e 355, do RIR/99, exigindo-se o registro do contrato de licenciamento de uso de marca no INPI e no Banco Central para a dedução das despesas com royalties. Do contrário, em se tratando de contrato de licenciamento de direitos autorais, regidos pela Lei n.º 9.610/1998, artigos 18 e 19, a dedutibilidade referente a mesma despesa é legítima, mesmo sem o registro no INPI e no Banco Central, posto que não é requisito necessário, para esta natureza de contrato, nos termos do artigo 299, do RIR/99.

O caso é da própria Malwee e, num dos itens trata de despesas de royalties como licenciamento de direito autoral e não de uso de marca. Exatamente o caso retratado no acórdão recorrido.

O acórdão paradigma traz:

*“A questão principal, discutida pelo contribuinte, diz respeito à natureza jurídica dos contratos que embasaram o pagamento de royalties às empresas licenciadoras dos personagens utilizados para estampar seus produtos têxteis, uma vez que a fiscalização, na realização de seu trabalho (TVF de fls. 1952 a 1973), concluiu que as despesas de royalties estariam sujeitas ao disposto nos arts. 353 e 355, do RIR/99 (uso de marcas) e o contribuinte defende que essas despesas estariam sujeitas à regra geral do art. 299, do mesmo Regulamento.*

(...)

*Em suma, toda a argumentação do contribuinte está fundada na defesa de que os contratos firmados com as empresas licenciadoras dos personagens que estampam seus produtos têxteis são Contratos de Licenciamento de Direito Autoral, regidos pela Lei n.º 9.610/98”.*

*A fiscalização, uma vez que as ditas empresas licenciadoras registraram esses personagens no INPI, como “marcas”, defende que embora os contratos tenham sido nomeados como de licenciamento de direito autoral, são, em verdade, licença para uso de marca e, desta forma, sujeitos à Lei n.º 9.279/96.”*

No acórdão recorrido também se aborda exatamente essa questão, que é o tema central da discussão: se os pagamentos seriam pagamento por licença autoral, sujeitos à regra geral de dedutibilidade ou se seriam pelo uso de marca, sujeitos à norma específica.

E conclui:

*“Conclui-se que os artigos têxteis produzidos pela Recorrente, estampados com imagens de personagens, trazem, em sua essência, traços próprios de seus mais variados autores, formas, cores e intelectualidade própria de cada desenhista, protegidas pelo direito autoral, não se confundindo com uma marca.”*

Verifica-se similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, que debatem o mesmo tema. Acato, portanto, esse paradigma.

Quanto ao acórdão paradigma 1201-001.248, vai na mesma linha do acórdão anterior, tendo a seguinte ementa:

ROYALTIES PAGOS PELA UTILIZAÇÃO DE PERSONAGENS EM PRODUTOS NO BRASIL. DIREITO AUTORAL. DEDUTIBILIDADE. O valor pago pela utilização comercial de desenhos e personagens de obras artísticas é objeto de proteção pelo direito autoral, independente de registro no INPI e pode ser deduzido na medida em que comprovados os pagamentos e respeitadas as demais regras da legislação que rege o imposto sobre a renda.

Trechos do voto nos levam a concluir pela similitude dos acórdãos:

*No presente caso, discute-se a dedutibilidade das despesas efetuadas pela Recorrente aos titulares dos personagens no exterior, mediante contratos de direitos autorais, circunstância que me parece legítima e plenamente aplicável ao Imposto de Renda, visto não configurar a hipótese prevista no art. 355 do RIR/99, vez que não se manifestam como royalties pagos pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante. A simples leitura do caput do dispositivo, ao norte reproduzido, nos leva a concluir que desenhos de personagens não são marcas ou patentes de invenção comercial e industrial, mas sim objeto da criatividade artística e individual.*

Portanto, também existe similitude fática entre o acórdão recorrido e esse ora discutido, apresentado como paradigma.

Por isso, quanto ao tema 1 (**dedutibilidade dos royalties pagos a título de cessão dos direitos de uso comercial de imagem**), voto por conhecer do Recurso Especial.

### **Mérito – Dedutibilidade dos royalties**

A discussão que restou nesse processo é sobre a dedutibilidade dos royalties pagos às empresas licenciadoras.

O Fisco entende que tais royalties foram pagos em decorrência do uso de marca enquanto a empresa defende que tais valores se referem a licença de direitos autorais.

A Lei n.º 9.610/98 define quais obras são protegidas pelo direito autoral:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

VIII – as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e artecinética;

Isso nos leva a entender que personagens de histórias em quadrinhos, desenhos animados e de computação gráfica amoldam-se ao conceito de direito autoral previsto na lei.

A própria lei mencionada dispensa as obras de desenho de registro.

Não se confundem com marca, que tem definição na Lei n.º 9.279/96 e estabelecida no artigo 15 do TRIPS, acordo assinado no âmbito da atual OMC e recepcionado pelo Decreto n.º 1.355/94, que incorporou ao ordenamento pátrio o resultado da Ata Final da Rodada Uruguai:

Art. 15 – qualquer sinal ou combinação de sinais, capaz de distinguir bens e serviços de um empreendimento daqueles de outro empreendimento, poderá constituir uma marca. Estes sinais, em particular palavras, inclusive nomes próprios, letras, numerais, elementos figurativos e combinação de cores, bem como qualquer combinação desses sinais, serão registráveis como marcas. Quando os sinais não forem intrinsecamente capazes de distinguir os bens e serviços pertinentes, os Membros poderão condicionar a possibilidade do registro ao caráter distintivo que tenham adquirido pelo seu uso. Os membros poderão exigir, como condição para o registro, que os sinais sejam visualmente perceptíveis.

Já os artigos 353<sup>1</sup> e 355<sup>2</sup> do RIR traçam os limites e condições dos royalties pelo uso de marca. Não há uma definição de marca. Porém, a simples leitura dos dispositivos legais,

---

<sup>1</sup> Art. 353. Não são dedutíveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;

b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior;

V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

nos leva a concluir que desenhos de personagens não são marcas ou patentes de invenção comercial e industrial, mas sim objeto da criatividade artística e individual.

Assim, do ponto de vista fiscal, é relevante definir se estamos diante de marca ou de direito autoral, porque, sendo marca, há que se cumprir das exigências dos art. 353 e 355 do RIR, mas sendo direito autoral, não é necessário atender aos requisitos do RIR.

No caso, a meu ver, por se tratar de desenhos que serão inseridos em roupas, está se tratando de direito autoral e não de marca, não estando sujeito a registro no INPI nem a informe ao BACEN.

No caso, trata-se do caso previsto na Lei nº 9.610/98, tendo o tipo de proteção ali conferida e a dedutibilidade das despesas prevista no art. 299 do RIR/99, ou seja, deve-se provar que são despesas usuais, normais e necessárias as atividades da empresa. O pagamento de royalties ao autor dos desenhos se mostra uma despesa que cumpre tais requisitos, tornando-a dedutível para fins fiscais.

Afasta-se portanto, o dispositivo do RIR que dá tratamento aos royalties pagos em decorrência de uso de marcas, que não se configuram no caso dos desenhos ora tratados.

Sendo assim, dou provimento ao Recurso Especial.

Viviani Aparecida Bacchmi

---

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Parágrafo único. O disposto na alínea "b" do inciso III deste artigo não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

<sup>2</sup> Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º).

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996.

## Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado

A discussão que restou nesse processo envolve a análise do tratamento fiscal (IRPJ) incidente sobre os pagamentos feitos pela contribuinte (indústria têxtil) com determinadas licenciadoras (como, por exemplo, Disney, Warner, Marvel e Mauricio De Souza), amparados por contratos que preveem a remuneração de direitos autorais.

Nesse contexto, e considerando que os personagens licenciados teriam sido registrados pelos titulares dos direitos no Brasil como marca, entendeu a fiscalização que tais pagamentos devem ser configurados como royalties pela cessão do uso de marca, sujeitando-se às regras de dedutibilidade previstas nos artigos 351 e 355 do RIR/99 (notadamente o registro dos respectivos contratos no INPI e Bacen), regras estas que, por não terem sido cumpridas pelo sujeito passivo, tornariam tais dispêndios indedutíveis.

Por outro lado, sustenta a recorrente que tais pagamentos, na linha do que foi previsto contratualmente, teriam de fato sido pagos a título de remuneração de direitos autorais, regidos pela Lei n.º 9.610/1998, situação esta que lhe garante o direito à dedução fiscal por constituírem despesas operacionais com fundamento no artigo 299, também do RIR/99.

Trata-se de matéria já apreciada no âmbito do CARF, existindo, é certo, posicionamentos antagônicos.

De acordo com o voto vencedor do Acórdão n.º **1201-001.248** (*segundo paradigma*), da lavra do ex. Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida:

[...]

De se notar que a Lei n. 9.610/98, em seu artigo 7º, define quais obras são "protegidas como direito autoral:

*Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:*

(...)

*VIII - as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética;*

Entendo que personagens de histórias em quadrinhos, desenhos animados e de computação gráfica amoldam-se perfeitamente ao conceito de direito autoral previsto em lei.

Nesse contexto, a questão do registro de tais criações torna-se desnecessária, pois a própria Lei, em seus artigos 18 e 19, afirma que estão dispensadas de tal providência:

*Art. 18. A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.*

*Art. 19. É facultado ao autor registrar a sua obra no órgão público definido no caput e no § 1º do art. 17 da Lei n.º 5.988, de 14 de dezembro de 1973.*

Ademais, parece-me evidente a diferença entre marca e direito autoral, pois este último existe como criação intelectual e independe de qualquer vinculação, enquanto que aquela está sempre associada a um produto, serviço, empresa ou negócio.

Assim, os personagens licenciados podem ser encontrados em produtos e empresas diferentes, em razão de distintos contratos de direitos autorais, vale dizer, não há exclusividade no uso de determinado personagem, ao contrário das marcas, que vinculam a sua imagem e traço de forma específica, razão pela qual gozam de proteção diferenciada.

O conceito de marca é internacionalmente veiculado pelo artigo 15 do TRIPS, acordo assinado no âmbito da atual OMC e recepcionado pelo Decreto n.1.355/94, que incorporou ao ordenamento pátrio o resultado da Ata Final da Rodada Uruguai:

*Art. 15 - Qualquer sinal, ou combinação de sinais, capaz de distinguir bens e serviços de um empreendimento daqueles de outro empreendimento, poderá constituir uma marca. Estes sinais, em particular palavras, inclusive nomes próprios, letras, numerais, elementos figurativos e combinação de cores, bem como qualquer combinação desses sinais, serão registráveis como marcas. Quando os sinais não forem intrinsecamente capazes de distinguir os bens e serviços pertinentes, os Membros poderão condicionar a possibilidade do registro ao caráter distintivo que tenham adquirido pelo seu uso. Os Membros poderão exigir, como condição para o registro, que os sinais sejam visualmente perceptíveis.*

No caso de personagens infanto-juvenis, entendo que uma coisa é o desenho artístico de um personagem (*Spiderman, Batman, Flash* etc). e outra é a utilização deste traço num produto específico (toalha, estojo, bolsa e assim por diante). Tanto assim que artistas diferentes retratam esses heróis e cada qual imprime ao desenho seu estilo pessoal.

No presente caso, discute-se a dedutibilidade das despesas efetuadas pela Recorrente aos titulares dos personagens no exterior, mediante contratos de direitos autorais, circunstância que me parece legítima e plenamente aplicável ao Imposto de Renda, visto não configurar a hipótese prevista no art. 355 do RIR/99, vez que não se manifestam como royalties pagos *pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.*

A simples leitura do *caput* do dispositivo, ao norte reproduzido, nos leva a concluir que desenhos de personagens não são marcas ou patentes de invenção comercial e industrial, mas sim objeto da criatividade artística e individual.

Ressalte-se que tais conceitos e observações também foram objeto de parecer trazido pela Recorrente, da lavra do Prof. Denis Borges Barbosa, notadamente uma das maiores autoridades do país sobre o tema, especialmente no que tange à análise dos efeitos tributários do direito autoral.

Como bem reconhecido pelo Relator, o parecer aborda todos os pontos em debate nos autos, bem como colaciona diversos julgados de Tribunais Estaduais favoráveis à tese da Recorrente, dos quais discrepa decisão do STJ proferida em sede de *Habeas Corpus*.

Parece-me que a manifestação do STJ, sobre ser decorrente de tema na esfera penal, aborda a questão de forma incidental e não necessariamente conflitante com o caso dos autos, porque cuida de produtos já manufaturados e de sua eventual proteção, no sentido de combater a contrafação e a ofensa a direitos da interessada.

Percebe-se que o STJ analisou os efeitos penais de produtos que continham desenhos incorporados **durante o processo de industrialização**, como se observa do seguinte excerto:

*Depreende-se pela análise dos autos que os desenhos reproduzidos pelas pacientes foram registrados como marca pelo INPI, classificados como marca mista. Dessa forma, apesar de serem fruto da intelectualidade do seu criador, encontram-se portanto, o art. 8º da Lei 9.610/98, segundo o qual, não são objeto de proteção como direitos autorais o aproveitamento industrial ou comercial das idéias contidas nas obras.* (grifos do Relator original)

Note-se que a hipótese discute os efeitos de produtos industrializados que contêm desenhos e personagens, circunstância que, por óbvio, só pode ser posterior ao licenciamento de tais direitos.

Portanto, ainda que o STJ tenha decidido, incidentalmente, que esses produtos veiculam marcas - posição não endossada pelo ilustre Parecerista nem por este Relator isso em nada altera o fato de que os contratos celebrados com o titular no exterior **tenham a natureza de direito autoral e a este título foram remetidos os valores correspondentes às despesas**, vale dizer, para utilizar os personagens em seus produtos a empresa precisa de autorização específica e não exclusiva, algo que não ocorre com as marcas, que, como já dissemos, se referem a produtos, empresas e negócios específicos.

Entendo que a operação de origem e objeto da autuação, efetuada entre a Recorrente e os titulares no exterior, efetivamente se realizou sob o manto dos direitos autorais e que iguais contratos foram celebrados com muitas outras empresas, dos mais variados países.

Não consigo imaginar que o escopo e a razão de ser de tais acordos tenha qualquer vinculação **com o conceito de marca**, até porque os produtos resultantes em nada reverberam a imagem, nome ou negócio dos titulares no exterior, mas apenas a de criações artísticas (personagens) a eles pertencentes.

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso e, no mérito, voto por DAR-LHE provimento, para reconhecer a dedutibilidade das despesas a título de royalties, mantendo inalteradas as demais providências determinadas pelo Relator, especialmente no que tange às matérias que não estavam mais em litígio.

Como se percebe, esse julgado bem demonstrou que personagens e desenhos de animação não são marcas, tratando-se de espécies de direito autoral, razão pela qual o registro no INPI seria irrelevante, o que levou a afastar a glosa na situação lá analisada.

Essa mesma conclusão prevaleceu no Acórdão n.º **1402-002.741** (*primeiro paradigma*), que apreciou autuação promovida contra a mesma contribuinte, em situação praticamente idêntica a presente. Destaca-se do voto vencedor do Acórdão n.º **1402-002.741** (*primeiro paradigma*), do I. Cons. Leonardo de Andrade Couto, o quanto segue:

[...]

Em suma, toda a argumentação do contribuinte está fundada na defesa de que os contratos firmados com as empresas licenciadoras dos personagens que estampam seus produtos têxteis são Contratos de Licenciamento de Direito Autoral, regidos pela Lei n.º 9.610/98.

A fiscalização, uma vez que as ditas empresas licenciadoras registraram esses personagens no INPI, como "marcas", defende que embora os contratos tenham sido

nomeados como de licenciamento de direito autoral, são, em verdade, licença para uso de marca e, desta forma, sujeitos à Lei n.º 9.279/96.

Essa discussão, embora pareça estéril, tem reflexos tributários relevantes, uma vez que despesas com royalties pelo "uso de marca", para serem dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, estão sujeitas a pressupostos insertos nos arts. 353 e 355, do RIR/99, sendo relevante, para o caso concreto, a necessidade do contrato de licenciamento estar registrado no INPI e a remessa de royalties, para o exterior, depender que este mesmo contrato esteja registrado também junto ao Banco Central do Brasil, requisitos não cumpridos pelo contribuinte e motivo para a desconsideração das referidas despesas pela fiscalização, ensejando a constituição dos créditos tributários.

Por outro lado, se as despesas de royalties estiverem vinculadas a um contrato licenciamento de direito autoral, não há a obrigação de registro junto ao INPI (arts. 18 e 19, da Lei 9.610/98) ou ao Banco Central para que as despesas sejam dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL nos termos do art. 299, do RIR/99.

Como dito acima, o contribuinte apresentou parecer jurídico que, a meu ver, traz de forma muito clara a diferença entre licenciamento de uso de marca de licenciamento de direito autoral, merecendo destaques as seguintes assertivas (p. 4269/4270):

[...]

Isto quer dizer que a marca, então, não se confunde com o desenho, produção artística, de índole subjetiva e criativa, que merece, nos termos da Lei n.º 9.610/98, proteção autoral, como a licença para utilização de obra artística (artigo 49), posto que tal transferência de direitos é faculdade do autor, conforme a mencionada lei.

[...]

O mero fato de a fiscalizada utilizar - pautada em contrato legítimo de licenciamento - os desenhos da marca Disney, entre outras, nas suas peças de roupa, para venda, não é suficiente para descaracterizar a natureza do contrato empresarial firmado entre as partes.

[...]

Conclui-se que os artigos têxteis produzidos pela Recorrente, estampados com imagens de personagens, trazem, em sua essência, traços próprios de seus mais variados autores, formas, cores e intelectualidade própria de cada desenhista, protegidas pelo direito autoral, não se confundindo com uma marca.

Desta forma, acolho o recurso voluntário neste tópico, para concluir que as despesas com royalties, pagas em razão dos contratos de licenciamento de direito autoral, são dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O acórdão recorrido, porém, caminhou em sentido oposto (pelo voto de qualidade), registrando em sua ementa que o aproveitamento comercial das ideias contidas em obras artísticas não é objeto de proteção a título de direito autoral, mormente quando se trata de figuras de personagens já registrados como marca no Instituto Nacional de Propriedade Industrial INPI.

E do voto condutor da decisão ora recorrida transcrevo as seguintes passagens:

[...]

Verifica-se que, em conformidade com o Relatório de Atividade Fiscal, os contratos tem por objeto o **licenciamento de uso de personagens** (desenhos artísticos) **em produtos da empresa**. Ocorre que esses personagens licenciados pela Recorrente estão todos licenciados como marcas no INPI, conforme comprovantes extraídos via internet (fls. 2.723 a 2.761).

Assim, os **royalties** pagos pela Recorrente tem como objeto personagens que foram transformados em marca, devidamente registrada, para exploração comercial (Lei 9.279/96, que regula os direitos e obrigações relativos a propriedade industrial), conforme consta do Relatório de Atividade Fiscal.

Nesse contexto, é possível concluir que, em realidade, as empresas licenciadoras que mantiveram ou mantêm contrato com a Recorrente **disponibilizaram** a esta, **não o direito de utilização de obras de arte e sim os personagens específicos** que se tornaram marca, devidamente registradas no INPI para exploração comercial.

[...]

Destaque-se que a Recorrente em suas manifestações e recursos nunca negou o **intuito comercial** no emprego de imagens artísticas, cuja titularidade é pertencente às empresas licenciadoras no exterior.

Diferentemente do que afirma a Recorrente às fls. 4.524, o Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o tema no HC 145.131/PR estabeleceu uma judiciosa delimitação da proteção conferida pelas diferentes vertentes do direito de propriedade intelectual, exatamente como no presente caso, firmando o entendimento de que, **na hipótese de os desenhos de personagens infantis estarem registrados como marca no INPI, as relações jurídicas que os tenham como objeto são regidas pelo direito de marca, e não pelo direito autoral**.

Sobre as orientações veiculadas pela própria Receita Federal do Brasil, registre-se que nas instruções de preenchimento da DIPJ, à época, havia clara orientação para preencher o campo "Exploração econômica dos direitos patrimoniais de marca" com o valor de royalties referentes a contratos de licenciamento de uso de marca registrada no INPI, exatamente como se tem no presente caso.

Sobre os efeitos tributários dos negócios efetivamente praticados (exploração de marcas), importante observar que a sua dedutibilidade encontra-se condicionada à averbação dos contratos no INPI e ao registro no BACEN, **situação não verificada no presente caso**.

Pelo exposto, o aproveitamento comercial das ideias contidas em obras artísticas não é objeto de proteção a título de direito autoral, mormente quando se trata de figuras de personagens já registrados como marca no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI). Os valores pagos a esse título aos licenciadores consubstanciam **royalties** pela **exploração de marcas comerciais, e sua dedutibilidade somente será admitida** a partir da averbação do respectivo contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial INPI e registro no BACEN.

O silogismo empregado pelo Colegiado *a quo*, portanto, foi o seguinte: como a recorrente explora economicamente os personagens/desenhos infantis, aproveitando-se *das ideias contidas* nestas *obras artísticas*, em um contexto no qual teria havido registro destes

personagens como marca no INPI, não há que se falar em remuneração de direito autoral, mas sim de royalties pela exploração de marcas. Daí a exigência de averbação junto ao INPI e registro no BACEN para garantir o direito de dedutibilidade das respectivas despesas, o que não foi atendido pela contribuinte.

O cerne da discussão, portanto, não se limita a enquadrar ou desenquadrar os personagens infantis como direito autoral ou marca, afinal é inegável que tais desenhos constituem objetos da criatividade artística e individual, recebendo proteção autoral por prescrição expressa da Lei n.º 9.610/98.

A questão, na verdade, gira em torno dos efeitos jurídicos do registro dessas figuras no INPI, como marcas passíveis de exploração econômica mediante cessão das licenciadoras, nos pagamentos feitos dentro da relação firmada entre elas e a recorrente.

Mais precisamente, os contratos auditados (versão em português nas fls. 274/586) seguem um padrão, todos eles nomeados de contratos de licenciamento de direitos autorais.

Como material licenciado citamos o exemplo de fls. 274, que se repete aos demais:

**Material Licenciado:**

Personagens Standard da Disney: Mickey Mouse, Minnie Mouse, Donald, Margarita, Pateta e Pluto.

Incluindo, mas não limitado à guia de arte atualmente conhecida como "Disney Cuties"

Winnie the Pooh da Disney Incluindo, mas não limitado à guia de arte atualmente conhecida como "Disney Cuties"

Chip 'n Dale Incluindo, mas não limitado à guia de arte atualmente conhecida como "Disney Cuties"

E como objeto, que também segue um padrão em todos os contratos, consta que:

**CONTRATO DE LICENCIAMENTO DE DIREITOS AUTORAIS**

Data: **30 DE JUNHO DE 2005**

Ref.: LICENÇA DE PRODUTOS AO CONSUMIDOR – PRODUTOS DISNEY

Este contrato de licenciamento de direitos autorais, inclusive os um ou mais Apêndices ("Apêndice(s)" a ele juntados e um ou mais Anexos ("Anexo(s)" a ele juntados, que, individual e coletivamente, dependendo do contexto, são com este contrato designados o "Contrato"), é firmado por contraprestação de valor, cujo recebimento e suficiência são neste ato reconhecidos, pela Disney Consumer Products Latin America, Inc., com sede em Two Alhambra Plaza, 9th Floor, Coral Gables, Florida 33134, EUA ("Licenciadora") e MALWEE MALHAS LTDA, com sede em Rua Bertha Weege, 200, 89260-900, Jaraguá do Sul SC, BRASIL ("Licenciada"). Quando da celebração deste Contrato, existe 1 (um) Anexo.

**ESTABELECE:**

**CONSIDERANDO** que a Licenciadora já firmou um contrato com a Disney Enterprises, Inc., sociedade constituída e existente segundo as leis do Estado de Delaware, Estados Unidos da América (doravante denominada "Disney"), segundo o qual lhe foi concedido o direito de licenciar terceiros, no Território adiante definido, para usar determinados materiais que são de propriedade da Disney ou a ela licenciados em diversas atividades e iniciativas publicitárias; e

**CONSIDERANDO** que a Licenciada deseja obter uma licença para utilizar alguns desses materiais em e/ou com relação ao Artigo ou Artigos de mercadorias especificados abaixo, e a Licenciadora está disposta a conceder a referida licença nas condições, disposições e limitações estabelecidas no presente Contrato;

[...]

C. “Artigo” significa o item de Propriedade Intelectual ou com relação ao qual a Propriedade Intelectual é reproduzida ou utilizada, o qual é produzido nos termos deste Contrato com a aprovação da Licenciadora e inclui toda e qualquer unidade de manutenção de estoque (“SKU” – Stock Keeping Unit) de cada Artigo dessa natureza. Os Artigos autorizados nos termos deste Contrato constam do respectivo Anexo.

[...]

G. “Propriedade Intelectual” significa “Material Licenciado” e “Materiais de Design” como se define abaixo:

(1) “Material Licenciado” consiste das representações gráficas dos personagens e descrições de personagens (e das cenas fixas que os acompanham), conforme possa ser indicado pela Licenciadora, de uma ou mais Propriedades licenciadas diferentes, objeto de um Anexo deste Contrato, onde estão descritas. “Propriedade” significa a marca, filme ou show de televisão licenciado nos termos deste Contrato.

(2) “Materiais de Design” significa o estilo, design, tamanho, forma, cor, vestimenta, aspecto e outras características estéticas similares dos Artigos que se baseiem em qualquer Material Licenciado ou incorporem, contenham, apresentem, exibam ou expressem, direta ou indiretamente, no todo ou em parte, por referência ou inferência (por exemplo, pela forma ou pelo contorno, pelo material utilizado, porém sem características específicas qualquer Material Licenciado ou tema, aparência ou toque de qualquer Material Licenciado, ou qualquer outro nome, logo, marca, nome comercial, design, personagens ou outra propriedade ou propriedade intelectual da Disney autorizada para utilização neste Contrato.

[...]

N. “Remunerações de Direitos Autorais” significa a(s) soma(s) pagáveis à Licenciadora, nos valores estabelecidos abaixo e à taxa aplicável discriminada no Anexo para vendas cumulativas dos Artigos e, no demais, regidas pelas disposições deste Parágrafo.

(1)(a) A Licenciada concorda em pagar as Remunerações de Direitos Autorais ao percentual estabelecido no respectivo Anexo, com base no Faturamento Líquido para os Artigos vendidos em modalidade

[...]

#### DIREITOS CONFERIDOS

A. A Licenciadora outorga à Licenciada direitos não exclusivos durante o Prazo de Vigência do Anexo correspondente, e somente dentro do Território, para:

(1) reproduzir e utilizar a Propriedade Intelectual objeto deste Contrato somente nos Artigos e ou com relação a estes, segundo prevêem o Contrato e o respectivo Anexo.

(2) reproduzir e utilizar a Propriedade Intelectual em Material PA permitido e aprovado; e

(3) fabricar, distribuir para venda e vender os Artigos somente aos Clientes Autorizados nos Canais de Distribuição, de acordo com o estabelecido no Contrato ou no respectivo Anexo.

[...]

#### 13. TITULARIDADE DA LICENCIADORA DE TODOS OS DIREITOS SOBRE O MATERIAL LICENCIADO

A. A Licenciada reconhece e concorda que os direitos autorais e todos os demais direitos de propriedade do Material Licenciado são exclusivamente detidos ou reservados para a Licenciadora ou suas licenciadoras ou quaisquer dos designatários de uma ou de ambas, se aplicável a qualquer Propriedade (coletivamente designados “Licenciada ou seu Designatário”). A Licenciada não adquirirá nem asseverará a titularidade a direitos autorais nem de quaisquer outros direitos de propriedade no Material Licenciado ou em qualquer derivação, adaptação ou variação de tais materiais. Sem limitação das disposições precedentes, a Licenciada neste ato cede e concorda em continuar cedendo à Licenciadora ou seu Designatário todos os direitos, titularidade e participação da Licenciada, em todo o mundo, no Material Licenciado ou em qualquer ou em

[...]

**20. USO NÃO LICENCIADO DE MATERIAIS LICENCIADOS**

A. A Licenciada não utilizará a Propriedade Intelectual nem outro material de propriedade da Licenciadora de forma alguma, exceto conforme a licenciada neste Contrato (ou conforme licenciado por escrito em qualquer outro contrato em vigor entre as partes). Entre os usos não licenciados se incluem, mas de forma não limitativa, os usos da Propriedade Intelectual que não sejam os licenciados no presente para os Artigos, a produção ou a venda de mercadoria que incorpore a Propriedade Intelectual, exceto os Artigos licenciados neste Contrato, a produção ou venda de Artigos que não tenham sido aprovados neste Contrato ou a venda dos Artigos fora do Território autorizado neste Contrato. Além de outros direitos ou recursos que a Licenciadora possa ter, a Licenciada concorda que qualquer distribuição ou venda não licenciada de Artigos ou elementos que incluam Propriedade Intelectual constitui uma violação de marca, direito autoral ou ambos. A Licenciadora e a Licenciada concordam ser impraticável e extremamente difícil determinar os danos reais que poderiam presumivelmente resultar de tal infração. A Licenciada concorda que todas as receitas provenientes do uso não licenciado da Propriedade Intelectual e todas as receitas (i.e., o número das vendas brutas) provenientes do uso não licenciado de qualquer outro material de propriedade da Licenciadora (ou suas licenciadoras, se fosse pertinente) serão pagáveis à Licenciadora imediatamente a título de perdas e danos e não como multa, sem prejuízo de outros direitos e recursos da Licenciadora, inclusive, sem limitação, o direito de recorrer à medida cautelar.

[...]

Verifica-se, desse modelo contratual, que o interesse das partes gira em torno da cessão do uso de personagens específicos, materializados em padrões determinados, para figurarem em estampas de artigos têxteis previamente definidos e que serão fabricados e comercializados pela Recorrente.

Ou seja, os vestuários são produzidos pela Recorrente com as imagens dos personagens que trazem as características peculiares de seus autores, contratados e protegidos na hipótese pelo direito autoral, independentemente de haver registro como marca.

Não se trata, como quis fazer crer a decisão recorrida, de aproveitamento comercial de *ideias contidas nas obras*, o que de fato comprometeria a proteção dos direitos autorais à luz do art. 8º da Lei nº 9.610/98<sup>3</sup>. Trata-se, isto sim, de cessão do uso do próprio desenho artístico amparado pela lei de direitos autorais, transferidos às licenciadoras, que autorizaram contratualmente que sejam estampados nas roupas produzidas pela Recorrente em troca de uma remuneração.

Nesse ponto, não se pode perder de vista que o Relatório de Atividade Fiscal (fls. 2.889/2.910) reconhece que:

Os contratos que fundamentaram o pagamento dos royalties do contribuinte (a licenciada MALWEE MALHAS LTDA) com a licenciadora DISNEY (cópias as fls. 268 a 579) mencionam tratar-se de licenciamento de direitos autorais para a Propriedade Intelectual (licenças de uso do Material Licenciado nos Produtos conforme estabelecido no contrato). É oportuno registrar que consta nesses contratos, cláusula no seguinte teor:

[...]

<sup>3</sup> Art. 8º - Não são objeto de proteção como direitos autorais de que trata esta Lei:

[...]

VII - o aproveitamento industrial ou comercial das idéias contidas nas obras.

O Material Licenciado nesses contratos são os personagens da Disney para serem utilizados, (sob a forma de estampa, bordados, etc.) em produtos da empresa (vestuários fabricados pela licenciada).

Mais adiante, porém, a autoridade fiscal responsável pelo lançamento nega os efeitos jurídicos de direitos autorais, passando a justificar o enquadramento como royalties pelo uso de marcas nos seguintes termos:

Ocorre que esses personagens licenciados pelo contribuinte com a **DISNEY**: Mickey Mouse, Tio Patinhas, Pato Donald, Pateta, Margarida, Pluto, Winnie the Pooh, Peter Pan, Bambi, Pinocchio, Os três Porquinhos, etc.; **WARNER**: Batman, Superman, Bugs Bunny (Pernalonga no Brasil), Daffy Duck (Patolino no Brasil), Tweety (Piu Piu no Brasil), Sylvester (Frajola no Brasil), Tasmanian Devil, Elmer Fudd, Foghorn Leghorn, Road Runner, Pepe Le Pew, etc.; **MATTEL**: Barbie e Hot Wheels; **MARVEL**: X-Men e Wolverine; **THOSE CHARACTERS**: Strawberry Shortcake; **KING FEATURES**: Betty Boop; **LUZ E VIDA**: Smilinguido; e **MAURICIO DE SOUSA**: Mônica, Cebolinha, Cascão, etc.; estão todos licenciados como **marcas** no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), conforme comprovantes extraídos via Internet (fls. 2723 a 2761).

A proteção aos direitos comerciais sobre a **marca**, seja ou não um personagem de obra de arte, é concedida pela Lei n.º 9.279, de 14/05/1996, nos artigos 122 e seguintes. Para gozar dessa proteção, a marca deverá ser registrada no INPI.

É oportuno destacar que o Superior Tribunal de Justiça debruçou-se recentemente sobre essa questão, no Habeas Corpus n.º 145.131 — PR (2009/0161566-3), reproduzido às fls. 2762 a 2771, relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, oportunidade em que decidiu:

[...]

O que se conclui, portanto, é que os pagamentos realizados pelo contribuinte às suas licenciadoras se referem a **royalties devidos pela exploração de marcas comerciais**. Logo, sua dedutibilidade se encontra condicionada ao registro no INPI, a teor do art. 355 do RIR/99.

[...]

Não concordo com esse raciocínio.

Considerando a definição de marca como todo sinal distintivo, visualmente perceptível, que identifica e distingue produtos e serviços, bem como certifica a conformidade dos mesmos com determinadas normas ou especificações técnicas, forçoso concluir que o mero registro de marca no INPI não afasta a qualificação do uso autorizado dos personagens como cessão de direitos autorais, direitos estes que, repita-se, **são passíveis de transferência pelo autor aos olhos da lei.**

Confira-se, nesse sentido, o comando previsto no art. 49, da Lei n.º 9.610/98:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

[...]

O fato, então, da fiscalizada se valer, em conformidade com contratos legítimos de licenciamento, dos desenhos da marca Disney, dentre outros, na confecção das roupas por ela comercializadas, não é suficiente para descaracterizar a natureza do negócio jurídico firmado entre as partes, que tem causa jurídica e substância demonstradas.

O fato das licenciadoras registrarem os personagens como marca não os torna marca indistintamente, notadamente em uma relação **em que o titular dos direitos autorais registrados como marca autorizou o uso da própria obra**, um personagem definido, para figurar como estampa de produtos têxteis comercializados sob uma outra marca, a da Recorrente.

Ora, esses desenhos infantis não caracterizam marcas na relação jurídica em comento, figurando como verdadeiros direitos autorais que representam parte do custo de produção, objetivando alavancar a venda dos produtos têxteis comercializados pela contribuinte com a sua própria marca. É nesse sentido que o sujeito passivo corretamente aponta que *no caso em tela, a empresa Recorrente não está vendendo produtos da "marca Disney", mas sim vendendo produtos da "marca Malwee contendo desenhos artísticos que transmitem os personagens cuja criação foi feita pela Disney, as quais foram regularmente autorizadas e licenciadas*.

O registro da marca na verdade resguarda os licenciadores contra o uso indevido do desenho, obra ou ideia por pessoas não autorizadas. Não é esta a situação aqui analisada, onde as partes comprovaram que estamos diante de uma efetiva remuneração pela cessão de um direito incluído expressamente no rol das hipóteses tuteladas pela Lei de direito autoral.

Diferentemente seria caso estivéssemos diante de uma situação de simulação contratual, o que poderia de fato levar a um caminho diferente, mas que sequer foi aventada pela fiscalização.

Acrescente-se, ainda, que o tão citado Habeas Corpus nº 141.131 não é *paradigma* adequado, pois foi proferido em contexto fático-jurídico dessemelhante, na esfera penal, envolvendo justamente pessoa não autorizada, *sem qualquer ligação com a interioridade de seu criador*.

Não é possível, assim, aplicar o raciocínio ali desenvolvido ao caso concreto, em que restou comprovado que a natureza remuneratória de direitos autorais encontra-se presente tanto na *forma* dos negócios pactuados, quanto na sua *essência*.

Essas são as razões, portanto, para acompanhar a Relatora apenas pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Fl. 20 do Acórdão n.º 9101-006.889 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 10920.004850/2010-39

## Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A discussão que subsiste nestes autos se refere à *dedutibilidade dos royalties pagos a título de cessão dos direitos de uso comercial de imagem*, matéria que teve seguimento em exame de admissibilidade do recurso especial da Contribuinte com base nos paradigmas n.º 1402-002.741 e 1201-001.248, respectivamente porque:

À luz do trecho destacado, infere-se que, em posição diametralmente contrária ao entendimento determinante das conclusões assumidas no voto condutor do acórdão recorrido, o voto condutor do paradigma indicado adotou a tese de que a legislação do direito autoral governa as relações jurídicas decorrentes da cessão de direito de uso de desenhos personagens infantis, registradas como marca, no INPI. Por conseguinte, restou demonstrado o dissídio interpretativo, no âmbito da jurisprudência do CARF.

[...]

Como se pode ver, o voto condutor do paradigma n.º 1201-001.248 reflete, à semelhança do paradigma anterior, que a cessão de direito de uso de personagens infanto-juvenis licenciados é regida pelas leis do direito autoral, revelando-se irrelevante o registro da respectiva marca no órgão competente. Assim, vislumbra-se a discordância entre as decisões ora em cotejo, porquanto, como já assinalado, o voto condutor do acórdão recorrido assumiu que a legislação aplicável aos direitos de marca deve presidir as relações jurídicas que tenham como objeto a cessão de direito de uso de desenho de personagens infantis, registradas como marca, na autarquia federal.

No acórdão recorrido, n.º 1302-003.001, decidiu-se que:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, que alterou seu posicionamento dado na sessão anterior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias.

Tratou-se, aqui, de exigência formulada para os anos-calendário 2006 a 2008, ao passo que o paradigma n.º 1402-002.741 veiculou exigência contra a mesma Contribuinte, nos períodos de 2009 a 2010. Em ambos os casos houve não só a glosa das despesas de royalties, como também a exigência de retenção na fonte na remessa dos valores ao licenciador. Nestes autos, ainda, vê-se o relato fiscal de exigência à parte de CIDE-Remessas ao Exterior, objeto do processo administrativo n.º 10920.004849/2010-12, que não chegou a ser apreciado neste Conselho em razão de desistência para inclusão dos débitos no “Refis da Copa”.

O julgamento do recurso voluntário interposto nestes autos foi, inicialmente, convertido em diligência, mas apenas para esclarecimento de circunstâncias referentes à retenção na fonte sobre as remessas. Observe-se que a exigência de IRRF foi mantida em ambos os casos, e o recurso especial da Contribuinte quanto a este ponto, pautado em outros dois paradigmas, não teve seguimento.

Com respeito à glosa de despesas de royalties, constata-se que os acórdãos comparados analisaram pagamentos feitos em razão de contratações de mesma espécie, e divergiram quanto aos efeitos fiscais dos contratos firmados para a permissão do uso de personagens (desenhos artísticos) em produtos da Contribuinte, acerca dos quais a autoridade

lançadora exigiu a averbação junto ao INPI e registro no BACEN. Enquanto o Colegiado *a quo* compreendeu que *as empresas licenciadoras que mantiveram ou mantêm contrato com a Recorrente disponibilizaram a esta, não o direito de utilização de obras de arte e sim os personagens específicos que se tornaram marca, devidamente registradas no INPI para exploração comercial*, o Colegiado que editou o paradigma n.º 1402-002.741 compreendeu que *os artigos têxteis produzidos pela Recorrente, estampados com imagens de personagens, trazem, em sua essência, traços próprios de seus mais variados autores, formas, cores e intelectualidade própria de cada desenhista, protegidas pelo direito autoral, não se confundindo com uma marca*. Para além de observar que o contrato entre as partes teve por objeto personagens licenciados como marcas no INPI, o Colegiado *a quo* ponderou que *o aproveitamento comercial das ideias contidas em obras artísticas não é objeto de proteção a título de direito autoral, mormente quando se trata de figuras de personagens já registrados como marca no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI)*. Concluiu, assim, ser exigível a averbação dos contratos junto ao INPI e o registro no BACEN para fins de dedutibilidade dos valores pagos.

O paradigma n.º 1201-001.248 traz idêntica discussão. Naqueles autos consta que a inexistência de registro dos contratos no INPI e no Banco Central do Brasil torna-se relevante na medida em que a fiscalização entendeu que os royalties pagos pela Contribuinte têm como objeto personagens que foram transformados em marca, devidamente registrada para exploração comercial. A acusação fiscal lá relatada é expressa no sentido de que as empresas licenciantes que mantiveram ou mantêm contrato com a fiscalizada disponibilizaram a esta não o direito de utilização de obras de arte e sim de personagens específicos que se tornaram marca, devidamente registrada no INPI (como se vê às fls. 1.352 a 1.361) para exploração comercial.

Consoante consignado no voto vencido deste paradigma, houve uma circunstância específica registrada naquele caso, nos seguintes termos:

A recorrente apresentou parecer da lavra do Dr. Denis Borges Barbosa, jurista que atua ramo do direito intelectual, a fim de amparar suas alegações. Ademais, submeteu ao INPI, que respondeu negativamente, consulta sobre a possibilidade de averbar-se naquele órgão contrato de licenciamento para uso de personagens ficticiais na modalidade de “Transferência de Tecnologia e Franquia” (formulário modelo V do INPI art. 211 da Lei n.º 9.279/96). Por fim, afirmou ser equivocado o entendimento proferido pelo STJ no âmbito do habeas corpus n.º 145.131/PR.

Em suas contrarrazões ao voluntário a PGFN reafirmou o entendimento defendido pela fiscalização e pela DRJ de origem. Explicou ser possível a averbação de contratos de licenciamento para uso de marcas, não com base no art. 211 da Lei n.º 9.279/96, e sim com fulcro em seu art. 139 (formulário modelo I do INPI). Ressaltou a existência de decisão da Quinta Turma do STJ, que ampara o entendimento do fisco.

Contudo, o voto vencido resolveu a questão sob orientação do que decidido pelo Superior Tribunal de Justiça: *o licenciamento para uso de personagens ficticiais registrados no INPI como marcas, como é o caso dos presentes autos, é regulado pelo direito de propriedade industrial, e não pelo direito autoral*. O voto vencedor, por sua vez, parte da premissa que *personagens de histórias em quadrinhos, desenhos animados e de computação gráfica amoldam-se perfeitamente ao conceito de direito autoral previsto em lei, sendo desnecessário seu registro*. E assim conclui:

Note-se que a hipótese discute os efeitos de produtos industrializados que contêm desenhos e personagens, circunstância que, por óbvio, só pode ser posterior ao licenciamento de tais direitos.

Portanto, ainda que o STJ tenha decidido, incidentalmente, que esses produtos veiculam marcas - posição não endossada pelo ilustre Parecerista nem por este Relator - , isso em nada altera o fato de que os contratos celebrados com o titular no exterior tenham a natureza de direito autoral e a este título foram remetidos os valores correspondentes às despesas, vale dizer, para utilizar os personagens em seus produtos a empresa precisa de autorização específica e não exclusiva, algo que não ocorre com as marcas, que, como já dissemos, se referem a produtos, empresas e negócios específicos.

Entendo que a operação de origem e objeto da autuação, efetuada entre a Recorrente e os titulares no exterior, efetivamente se realizou sob o manto dos direitos autorais e que iguais contratos foram celebrados com muitas outras empresas, dos mais variados países.

Não consigo imaginar que o escopo e a razão de ser de tais acordos tenha qualquer vinculação com o conceito de marca, até porque os produtos resultantes em nada reverberam a imagem, nome ou negócio dos titulares no exterior, mas apenas a de criações artísticas (personagens) a eles pertencentes.

Estes termos parecem indicar que não teria havido registro dos personagens como marca, mas esta formalidade é inconteste no relatório e no voto vencido do paradigma. Assim, impõe-se concluir que, diante de contratos de licenciamento de uso de *personagens de histórias em quadrinhos, desenhos animados e de computação gráfica*, registrados no INPI como marcas, o outro Colegiado do CARF compreendeu que como o objeto do contrato se amolda *perfeitamente ao conceito de direito autoral*, é desnecessário sua averbação no INPI e seu registro no BACEN para fins de dedutibilidade.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO com base nos dois paradigmas admitidos.

Esta Conselheira, na reunião de julgamento de fevereiro/2024, proferiu voto contrário à pretensão da Contribuinte, nos seguintes termos:

No mérito, a interpretação firmada pelo Colegiado *a quo* deve prevalecer, em especial nos pontos em que assim consignado:

Nesse contexto, é possível concluir que, em realidade, as empresas licenciadoras que mantiveram ou mantêm contrato com a Recorrente **disponibilizaram** a esta, **não o direito de utilização de obras de arte e sim os personagens específicos** que se tornaram marca, devidamente registradas no INPI para exploração comercial.

[...]

Destaque-se que a Recorrente em suas manifestações e recursos nunca negou o intuito comercial no emprego de imagens artísticas, cuja titularidade é pertencente às empresas licenciadoras no exterior.

Diferentemente do que afirma a Recorrente às fls. 4.524, o Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o tema no HC 145.131/PR estabeleceu uma judicosa delimitação da proteção conferida pelas diferentes vertentes do direito de propriedade intelectual, exatamente como no presente caso, firmando o entendimento de que, **na hipótese de os desenhos de personagens infantis estarem registrados como marca no INPI, as relações jurídicas que os tenham como objeto são regidas pelo direito de marca, e não pelo direito autoral.** (*destaques do original*)

A discussão, aqui, não pode ficar limitada à natureza do direito cujo uso é cedido. Determinante é, também, a forma como esta cessão se processa em razão da destinação que será dada pelo cessionário. Daí a insuficiência das decisões divergentes, que se limitam a demonstrar as criações em questão como protegidas por direito autoral.

Vê-se nestes casos que os criadores das obras artísticas cederam sua propriedade para exploração pelas licenciadoras estrangeiras que, assim, optaram por registrá-los como marca no INPI antes de compartilhar este uso com terceiros para fins industriais. E assim o fizeram porque o licenciamento de direitos autorais para fins comerciais não lhes conferiria a proteção legal estabelecida, no Brasil, para tais direitos.

As licenciadoras, assim, não buscaram, com o registro como marca, garantir a *expressão da interioridade do autor*, nem se preocupam com a originalidade da criação. Apenas asseguram, em face da proibição de uso indiscriminado da marca, remuneração para cessão temporária de seu uso em *produção em massa e mecanizada*, na expressão do Ministro Napoleão Nunes Maia em decisão referida no voto vencido do paradigma nº 1201-001.248.

Constata-se nesta decisão judicial que o tema foi extensamente debatido nos Tribunais de Justiça, e solucionado pelo Superior Tribunal de Justiça no HC nº 145.131-PR, assim ementado:

HABEAS CORPUS PREVENTIVO. VENDA NÃO AUTORIZADA DE CAMISETAS COM IMAGENS DE PERSONAGENS INFANTIS. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO DE DIREITO AUTORAL. IDÉIA JÁ INCORPORADA AO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO E REGISTRADA COMO MARCA PELO PROPRIETÁRIO. HIPÓTESE, EM TESE, DE CRIME CONTRA REGISTRO DE MARCA (ART. 190, I DA LEI 9.279/96). DECADÊNCIA DO DIREITO À QUEIXA, POIS PASSADOS MAIS DE 9 ANOS DESDE A PRÁTICA DO DELITO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PARECER DO MPF PELA CONCESSÃO DA ORDEM. ORDEM CONCEDIDA, PARA TRANCAR A AÇÃO PENAL PROPOSTA EM DESFAVOR DAS PACIENTES.

1. O inciso I do art. 190 da Lei 9.279/96 dispõe que responderá penalmente o indivíduo que tiver em estoque produto assinalado com marca ilicitamente reproduzida ou imitada de outrem, ou seja, se for verificada a usurpação de marca já existente. Para a configuração do tipo tem-se, portanto, que a marca reproduzida esteja de fato registrada pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial.

2. Depreende-se pela análise dos autos que os desenhos reproduzidos pelas pacientes foram registrados como marca pelo INPI, classificados como marca mista. **Dessa forma, apesar de serem fruto da intelectualidade do seu criador, encontram-se incorporados ao processo de industrialização, sendo aplicável, portanto, o art. 8º da Lei 9.610/98, segundo o qual, não são objeto de proteção como direitos autorais o aproveitamento industrial ou comercial das idéias contidas nas obras.**

3. O art. 199 da referida Lei afirma que para a apuração dos crimes previstos naquele Título somente se procede mediante queixa. *In casu*, configura-se extinta a punibilidade pela decadência do direito de propor a queixa pela titular do registro das marcas, pois passados mais de 9 anos desde a ocorrência dos fatos.

4. Por todo o exposto, em consonância com o parecer ministerial, concede-se a ordem, a fim de trancar a Ação Penal proposta em desfavor das pacientes. *(destacou-se)*

Infere-se, destes termos, que o titular do direito autoral tem interesse em licenciar seu uso como marca para alcançar a proteção do art. 190, inciso I da Lei nº 9.279/96, que *regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial*, com a responsabilização penal daquele que fizer uso ilícito da produção artística convertida em marca, vez que o art. 8º da Lei nº 9.610/98 não confere a mesma proteção ao direito autoral em *aproveitamento industrial ou comercial das ideias contidas nas obras*. E a decisão do Superior Tribunal de Justiça foi no sentido de que não comete o crime previsto art. 189, §2º do Código Penal aquele que, em escala industrial ou comercial, reproduz a obra que, neste uso, deixa de estar ligada à *interioridade de seu criador*.

O voto condutor da decisão expressa no HC nº 145.131-PR está assim destacado na acusação fiscal e no voto vencido do paradigma nº 1201-001.248:

8. Nesse sentido, o douto parecer ministerial, que detidamente apreciou a controvérsia:

Tem razão o impetrante.

Leciona a doutrina sobre direito autoral:

(...) tem-se utilizado a expressão Direito Moral ou Direitos Morais para designar o aspecto pessoal do autor com relação à sua criação, ou seja, o direito ou prerrogativa que tem aquele que criou uma obra intelectual de defende-la como atributo de sua própria personalidade (como autor), uma vez que é a emanção da sua mais íntima divagação, de seu pensamento manifestado e compartilhado com o mundo exterior (Deise Fabiana Lange. O impacto da Tecnologia Digital sobre o direito de Autor e Conexos. São Leopoldo: Usininos, 1996, págs. 23/24).

De acordo com Guilherme de Souza Nucci o objeto material é a obra violada, desde que inédita, justamente o que lhe confere o caráter da individualidade (Código Penal Comentado, 9a. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, pág. 838). (Grifo nosso). A obra, pois, objeto da proteção do direito autoral é aquela capaz de transmitir dados pessoais do autor, a forma como vê o mundo, sente e percebe a realidade.

Pois bem, esta expressão da interioridade do autor se perde quando a idéia é incorporada ao processo industrial, com a produção em massa e mecanizada de produtos, não mais se vislumbrando a originalidade própria às obras intelectuais (literatura, artes e ciências). Nestas condições, a idéia não mais recebe a proteção do direito autoral, conforme, aliás, está consagrado na Lei 9.610/98:

Art. 8º. Não são objeto de proteção como direitos autorais de que trata esta Lei:

(...).

VII – o aproveitamento industrial ou comercial das idéias contidas nas obras.

Ora, é justamente o caso dos autos, em que a idéia foi utilizada não na reprodução de obra intelectual (um livro, um fonograma ou coisa que o valha), mas, sim, como enfeito em camisetas produzidas em série para venda, ou seja, em escala industrial ou comercial, sem qualquer ligação estreita com a interioridade de seu criador. Aliás. foi com intuito

industrial e comercial que as personagens foram registradas pela Warner Bros, INC, conforme se constata às fls. 42/46, ressaltando-se que foram registradas como marca mista.

É mesmo caso, portanto, de aplicação da legislação que regula os direitos e as obrigações referentes à propriedade industrial e não ao direito autoral, ou seja, do art. 190, I da Lei 9.279/96.

Delineado o contexto acima, está extinta a punibilidade pela decadência (art. 109, IV do CP), pois o art. 199 da Lei 9.279/96 dispõe que “Nos crimes previstos neste Título somente se procede mediante queixa (...), inexistindo, por parte da titular do direito de propriedade industrial, a propositura de ação pena privada contra a paciente, nove após a ocorrência do delito, de modo que há muito foi superado o prazo do art. 103 do Código Penal”. (fls. 113/115)

9. Com efeito, *in casu*, configura-se extinta a punibilidade pela decadência do direito de propor a queixa pela Warner Bros, Inc., titular do registro das marcas.

10. Por todo o exposto, em consonância com o parecer ministerial, concede-se a ordem, a fim de trancar a Ação Penal proposta em desfavor das pacientes.

Relevante acrescentar que o citado *writ* foi impetrado por paciente denunciado na prática de crime de violação de direitos autorais (art. 189, §2º do Código Penal), em razão de manter *em depósito para fins de comercialização, sem autorização dos proprietários dos direitos autorais e detentor das marcas registradas (Time Warner Entertainment Company, DC Comics, Hanna-Barbaera Productions Inc e The Walt Disney Company), obras intelectuais produzidas com violação de direito autoral*. Arguiu-se que a conduta caracterizaria o crime do art. 190 da Lei nº 9.279/96 (crime contra registro de marca) e o voto do Ministro Napoleão Nunes Maia, antes da transcrição acima reproduzida, desqualifica como objeto de direito autoral desenhos em circunstâncias semelhantes às aqui em foco. Veja-se:

5. Depreende-se da análise dos autos, especificamente às fls. 42/46, que os desenhos reproduzidos pelas pacientes foram registrados como marca pelo INPI, classificados, inclusive, como marca mista. Dessa forma, os desenhos infantis, apesar de serem fruto da intelectualidade do criador, encontram-se já incorporados ao processo de industrialização, e são, portanto marcas.

6. Conforme dispõe o art. 8, inciso VII, da Lei 9.610/98:

Art. 8. Não são objetos de proteção como direitos autorais de que se trata esta Lei:

VII - o aproveitamento industrial ou comercial das idéias contidas nas obras.

7. Logo, resta evidente que a conduta praticada pelas pacientes enquadra-se no tipo de crime contra registro de marca, disposto no art. 190 da Lei 9.279/96.

Não se trata, assim, de utilizar *o nome do contrato como fonte de destinação de seus efeitos*, como dito no paradigma nº 1402-002.741 A licenciadora não cedeu o uso temporário da obra como direito autoral, porque esta cessão, quando destinada a fins industriais não lhe conferiria proteção legal pretendida. Assim, promoveu seu registro como marca no INPI para se valer da proteção legal à propriedade industrial. O equívoco da interpretação expressa nos paradigmas está, portanto, em atribuir os efeitos fiscais a partir da concepção parcial do objeto cedido. A questão presente não existiria se o contrato de cessão de uso tivesse por objeto apenas obra protegida por direito autoral mas, de outro lado, o aproveitamento da obra como expressão da *interioridade*

*de seu criador é incompatível com seu uso industrial, razão pela qual a cessão cogitada não era interessante a nenhuma das partes. Daí porque a licenciadora registrou a obra como marca, permitindo-se ceder temporariamente seu uso a terceiros, interessados em sua aplicação em escala industrial, mediante remuneração e sob a proteção da propriedade industrial.*

E, a partir do momento em que o titular do direito autoral decide registrar a obra como marca e assim ceder seu uso, a pessoa que contrata este uso paga *royalties* e se submete à exigência legal assim consolidada no antigo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99:

Art. 355. (...)

§ 3º. A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei n. 9.279, de 14 de maio de 1996.

Veja-se que a acusação fiscal traz esta argumentação ampla, exigindo averbação do contrato no INPI e o registro no BACEN sob a concepção de que a cessão de uso da obra de arte promovida por licenciadoras sempre teria por contrapartida o pagamento de *royalties*, inclusive independentemente de seu registro como marca, negando a possibilidade de o pagamento se dar em razão de direitos autorais se o uso se dá em *aproveitamento industrial ou comercial* (e-fls. 2897/2903):

O contribuinte diz em sua resposta de 29/09/2010, ao termo de intimação (item 3.1 da resposta), que as importâncias pagas a título de "Royalties e Assistência Técnica — País" referem-se a pagamentos de direitos autorais previstos na lei n.º 9.610/98 e que tais contratos não devem ser registrados no INPI (item 3.2 da resposta).

Em relação aos Registros dos contratos de Royalties e Assistência Técnica – Exterior no INPI e no Banco Central do Brasil, o contribuinte informou em sua resposta de 04/08/2010, ao Termo de Início de Fiscalização (item 2.2 da resposta): "**Registro** dos contratos no INPI: Inicialmente não registramos os contratos no INPI.", e em sua resposta de 29/09/2010, ao Termo de Intimação Fiscal (item 4 da resposta), o contribuinte informou: "Conforme esclarecido no item 3.2, os contratos de direitos autorais não devem ser registrados no INPI. Quanto ao registro no Banco Central do Brasil, esclarecemos que cada remessa para exterior é efetuada através de um contrato de operações de câmbio registrado no Banco Central do Brasil. Tais contratos já foram enviados anteriormente."

Ou seja, intimado a apresentar os registros/averbações desses contratos das licenciadoras com a MALWEE MALHAS LTDA no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) e no Banco Central do Brasil, nos casos de licenciadoras no exterior, o contribuinte informou não ter registrado esses contratos no INPI e não logrou demonstrar a existência dos registros dos mesmos no Banco Central do Brasil.

Diferentemente do contribuinte entendo que não há direito autoral por terceiros, sendo pelo próprio autor. Neste caso concreto, somente as pessoas jurídicas MATTEL, DISNEY, WARNER, THOSE CHARACTERS, KING FEATURES e MARVEL, todas elas sediadas no exterior; e as sediadas no Brasil, LUZ E

VIDA e MAURICIO DE SOUSA, cabe falar em exploração de direito autoral, por serem elas titulares desse direito, donas da obra. A MALWEE MALHAS LTDA, licenciada para utilização das personagens (desenhos artísticos) objeto dos contratos, fala-se em marcas, sinal que distingue seus diversos produtos, identificando-os, destacando-os dos demais no mercado. Portanto as retribuições que a licenciada dá em cumprimento aos referidos contratos são, em verdade, royalties, aqueles mesmos a que se refere os já citados artigos 352 e 355 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000, de 1999.

A Lei n.º 9.610/1998, citada pelo contribuinte, que trata da proteção aos direitos sobre as obras literárias (direitos autorais) cuida da proteção dos direitos **do autor** contra a indevida utilização da **obra de arte** — o que não é o caso. Os royalties pagos pela MALWEE MALHAS LTDA tem como objeto **personagens que foram transformados em marca, devidamente registrada, para exploração comercial** (Lei n.º 9.279/1996, que regula os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial).

Os contratos que fundamentaram o pagamento dos royalties do contribuinte (a licenciada MALWEE MALHAS LTDA) com a licenciadora DISNEY (cópias as fls. 268 a 579) mencionam tratar-se de licenciamento de direitos autorais para a Propriedade Intelectual (licenças de uso do Material Licenciado nos Produtos conforme estabelecido no contrato). É oportuno registrar que consta nesses contratos, cláusula no seguinte teor:

#### *"1. DEFINIÇÕES DOS TERMOS*

*Para fins deste Contrato, os termos a seguir terão o significado que lhes é atribuído abaixo, sendo utilizados no singular ou no plural:*

*(...)*

*G. "Propriedade Intelectual" significa "Material Licenciado" e "Materiais de Design" como se define abaixo:*

*(1) "Material Licenciado" consiste das representações gráficas dos personagens e descrições de personagens (e das cenas fixas que o acompanham), conforme possa ser indicado pela Licenciadora, de uma ou mais Propriedades licenciadas diferentes, objeto de um Anexo deste Contrato, onde estão descritas.*

*"Propriedade" significa a marca, filme ou show de televisão licenciado nos termos deste Contrato.*

*(2) "Materiais de Design" significa o estilo, design, tamanho, forma, cor, vestimenta, aspecto e outras características estéticas similares dos Artigos que se baseiem em qualquer Material Licenciado ou incorporem, contenham, apresentem, exibam ou expressem, direta ou indiretamente, no todo ou em parte, por referência ou inferência (por exemplo, pela forma ou pelo contorno, pelo material utilizado, porém sem características específicas qualquer Material Licenciado ou tema, aparência ou toque de qualquer Material Licenciado, ou qualquer outro nome, logo marca, nome comercial, design, personagens ou outra propriedade ou propriedade intelectual da Disney autorizada para utilização neste Contrato." (grifei)*

O Material Licenciado nesses contratos são os personagens da Disney para serem utilizados, (sob a forma de estampa, bordados, etc.) em produtos da empresa (vestuários fabricados pela licenciada).

Do mesmo modo, os demais contratos que fundamentaram o pagamento dos royalties do contribuinte (MALWEE MALHAS LTDA) com as licenciadoras MATTEL, WARNER, THOSE CHARACTERS, KING FEATURES, MARVEL, LUZ E VIDA e MAURICIO DE SOUSA, também têm por objeto o licenciamento do uso de personagens (desenhos artísticos) em produtos da empresa.

Ocorre que esses personagens licenciados pelo contribuinte com a **DISNEY**: Mickey Mouse, Tio Patinhas, Pato Donald, Pateta, Margarida, Pluto, Winnie the Pooh, Peter Pan, Bambi, Pinocchio, Os três Porquinhos, etc.; **WARNER**: Batman, Superman, Bugs Bunny (Pernalonga no Brasil), Daffy Duck (Patolino no Brasil), Tweety (Piu Piu no Brasil), Sylvester (Frajola no Brasil), Tasmanian Devil, Elmer Fudd, Foghorn Leghorn, Road Runner, Pepe Le Pew, etc.; **MATTEL**: Barbie e Hot Wheels; **MARVEL**: X-Men e Wolverine; **THOSE CHARACTERS**: Strawberry Shortcake; **KING FEATURES**: Betty Boop; **LUZ E VIDA**: Smilinguido; e **MAURICIO DE SOUSA**: Mônica, Cebolinha, Cascão, etc.; estão todos licenciados como **marcas** no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), conforme comprovantes extraídos via Internet (fls. 2723 a 2761).

A proteção aos direitos comerciais sobre a **marca**, seja ou não um personagem de obra de arte, é concedida pela Lei n.º 9.279, de 14/05/1996, nos artigos 122 e seguintes. Para gozar dessa proteção, a marca deverá ser registrada no INPI.

E oportuno destacar que o Superior Tribunal de Justiça debruçou-se recentemente sobre essa questão, no Habeas Corpus n.º 145.131 — PR (2009/0161566-3), reproduzido às fls. 2762 a 2771, relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, oportunidade em que decidiu:

[...]

O que se conclui, portanto, é que os pagamentos realizados pelo contribuinte às suas licenciadoras se referem a **royalties devidos pela exploração de marcas comerciais**. Logo, sua dedutibilidade se encontra condicionada ao registro no INPI, a teor do art. 355 do RIR/99.

A Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, base legal do artigo 352 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, diz da admissibilidade das despesas com royalties:

"Art. 352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 71)."

A mesma Lei n.º 4.506/1964, base legal do artigo 353 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto n.º 3.000/1999, diz da inadmissibilidade das despesas com royalties, pagas a domiciliados no exterior, no caso da falta de registro do contrato no Banco Central do Brasil:

"**Art. 353. Não são dedutíveis** (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 71. Parágrafo único):

I - ...

V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil;

b) ...

(...)"

Já o artigo 355 do RIR diz sobre limites e condições de dedutibilidade de royalties:

"Art. 355. As somas das quantias devidas a título de *royalties* pela **exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio**, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 74, e Lei n.º 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 6.º).

§1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei n.º 4.131, de 1962, art. 12, §1º).

§2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de *royalties* pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem As condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei n.º 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

§ 3º **A dedutibilidade das importâncias pagas** ou creditadas pelas pessoas jurídicas, **a título de aluguéis ou *royalties* pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas**, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) **somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI**, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei n.º 9.279, de 14 de maio de 1996." (Grifei)

Diante do exposto, fica evidente que o requisito legal exigido para que se faculte a dedutibilidade de dispêndios de Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR é, precipuamente, a concomitante anuência das autoridades, cambial e de propriedade industrial, sem a qual sofre a dedução de ilegitimidade.

No que tange as despesas com Royalties e Assistência Técnica – PAÍS, são indedutíveis por falta de registro (averbação) dos contratos no INPI.

Intimada a apresentar e comprovar averbações no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) e Banco Central do Brasil, nos casos de licenciadoras no exterior, o contribuinte não o fez. Portanto não cumpriu os requisitos exigidos por lei para a fruição da dedução. Deverão os valores dos pagamentos, referentes a esses contratos, utilizados como despesas de royalties ser considerados não dedutíveis para efeito da apuração da base cálculo do IRPJ e da CSLL.

Os valores considerados indedutíveis são aqueles referentes aos pagamentos de royalties as empresas licenciadoras: DISNEY, MATTEL, WARNER, THOSE CHARACTERS, KING FEATURES, MARVEL, LUZ E VIDA e MAURICIO DE SOUSA, constantes das seguintes planilhas, elaboradas e entregues pelo contribuinte: DEMONSTRATIVO DE ROYALTIES — EXTERIOR 2006, 2007 e 2008 (fls. 19 a 21) e ROYALTIES LICENCIADOS EXTERIOR 2006, 2007, 2008 (fls. 22 a 24) — referente aos pagamentos de royalties para licenciadoras estrangeiras e das planilhas DIREITOS AUTORAIS NACIONAIS 2006, 2007 e 2008 (fls. 1214 a 1220) e Demonstrativos de Pagamentos 2006, 2007 e 2008 (fls. 1221 a 1228) — com os pagamentos dos Royalties efetuados as licenciadoras nacionais (conforme interpretação do contribuinte). As cópias dos comprovantes desses pagamentos e dos respectivos registros contábeis encontram-se anexos neste processo. (*destaques do original*)

Evidente, nos termos do contrato transcrito na acusação fiscal, que o uso cedido se destina a *aproveitamento industrial ou comercial das ideias contidas nas obras* que, nos termos do art. 8º da Lei nº 9.610/98, *não são objeto de proteção como direitos autorais*. A “propriedade” licenciada é integrada pelas *representações gráficas dos personagens* e sua descrição em cenas fixas, mas também *o estilo, design, tamanho, forma, cor, vestimenta, aspecto e outras características estéticas similares*, que poderão ser reproduzidos *sob a forma de estampa, bordados, etc em vestuários fabricados pela Contribuinte*.

O voto condutor do paradigma nº 1201-001.248 validamente demonstra que o art. 7º da Lei nº 9.610/98 enuncia *obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética como obras intelectuais protegidas*. Contudo, a interpretação lá firmada adiciona a referência, apenas, ao art. 18 da mesma lei, segundo o qual *a proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro*, sem enfrentar o disposto em seu art. 8º.

Na sequência, a distinção entre direito autoral e marca é feita a partir da concepção estreita de marca como *associada a um produto, serviço, empresa ou negócio*, para uso exclusivo, do que decorreria a proteção diferenciada que lhes é conferida. A Lei nº 9.279/96, porém, é expressa quanto à possibilidade de licenciamento de uso da marca por seu titular (art. 130, inciso II), o que, associada à amplitude da concepção de marca como *sinais distintivos visualmente perceptíveis, inclusive para distinguir produto ou serviço de outro idêntico, semelhante ou afim, de origem diversa* (arts. 122 e 123) permite a assunção, pelo INPI, do registro das obras em questão para proteção em face do *aproveitamento industrial ou comercial das ideias contidas nas obras*.

Assim, distintamente do que firmado no voto condutor do paradigma nº 1201-001.248, os personagens licenciados não podem ser encontrados em produtos de empresas diferentes, em razão de distintos contratos de direitos autorais. Se estas empresas diferentes pretendem o aproveitamento industrial ou comercial das ideias contidas nas obras, não seria interessante pagar por este uso mediante mero contrato de direitos autorais, porque a Lei nº 9.610/98 não confere proteção ao titular da obra contra seu aproveitamento industrial ou comercial indiscriminado e qualquer outra empresa poderia fazer uso comercial desses direitos sem contratação prévia. Para assegurar que este aproveitamento industrial ou comercial das ideias contidas nas obras seja limitado a quem contrata e remunera o titular do direito autoral, os sinais distintivos visualmente perceptíveis da obra devem estar registrados como marca, passível de licenciamento e proteção sob a ótica de propriedade industrial.

Note-se que o voto condutor do paradigma nº 1201-001.248 refere a distinção entre desenho artístico de um personagem e a utilização deste traço num produto específico, observando que artistas diferentes retratam esses heróis e cada qual imprime ao desenho seu estilo pessoal. Aqui, porém, como se vê na acusação fiscal, o licenciamento alcança, inclusive, *estilo, design, tamanho, forma, cor, vestimenta, aspecto e outras características estéticas similares dos Artigos que se baseiem em qualquer Material*

Licenciado, concebidos, nos termos da Lei nº 9.279/96, como sinais distintivos visualmente perceptíveis e admitidos como marca registrada para fins, justamente, de licenciamento remunerado em uso restrito de aproveitamento industrial ou comercial das ideais contidas nas obras.

Inafastável, assim, a conclusão de que o caso não contempla *contratos de direitos autorais*, mas sim licenciamento de uso de marca.

Adicione-se, por fim, a discordância quanto à constatação, expressa no paradigma nº 1201-001.248 de que o Superior Tribunal de Justiça teria tratado de *forma incidental* a questão em debate, porque justamente por cuidar de *produtos já manufaturados e de sua eventual proteção* é que a decisão no HC nº 145.131-PR tem total pertinência com a natureza dos direitos cujo uso foi contratado no caso presente. Os contratos aqui celebrados com o titular no exterior não se destinavam a remunerar o uso de direito autoral, mas sim o uso de marca registrada e, assim, passível de licenciamento e não apenas de uso exclusivo.

Com respeito ao paradigma nº 1402-002.741, importa observar que o parecer jurídico, citado para orientar a decisão adotada, em momento algum refere o *aproveitamento industrial ou comercial das ideais contidas nas obras*. Trata, apenas, da *proteção de personagens em roupas ou outros artefatos têxteis*, sem enfrentar o fato de que a empresa aqui contratante é uma indústria.

Não há contestação, na acusação fiscal, de que desenhos de personagens são protegidos por direito autoral. Mas isto para impedir que sua autoria seja apropriada por terceiros. Como objeto de propriedade, a Lei nº 9.610/98 permite sua cessão a terceiro específico, mas nos seguintes termos do art. 49 da Lei nº 9.610/98 citado no paradigma:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

II - somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita;

III - na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos;

IV - a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário;

V - a cessão só se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato;

VI - não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato.

Art. 50. A cessão total ou parcial dos direitos de autor, que se fará sempre por escrito, presume-se onerosa.

§ 1º Poderá a cessão ser averbada à margem do registro a que se refere o art. 19 desta Lei, ou, não estando a obra registrada, poderá o instrumento ser registrado em Cartório de Títulos e Documentos.

§ 2º Constarão do instrumento de cessão como elementos essenciais seu objeto e as condições de exercício do direito quanto a tempo, lugar e preço.

Art. 51. A cessão dos direitos de autor sobre obras futuras abrangerá, no máximo, o período de cinco anos.

Parágrafo único. O prazo será reduzido a cinco anos sempre que indeterminado ou superior, diminuindo-se, na devida proporção, o preço estipulado.

Art. 52. A omissão do nome do autor, ou de co-autor, na divulgação da obra não presume o anonimato ou a cessão de seus direitos.

Trata-se, como se vê, de cessão a terceiro determinado para exploração do direito de autor, e não de licenciamento com possibilidade de uso por terceiros diversos em *aproveitamento industrial ou comercial das ideais contidas nas obras*. Assim, a questão, aqui, é como se dá *exploração patrimonial dos direitos* por quem os adquiriu, mediante cessão, para exploração: as licenciadoras estrangeiras. Ou seja, é justamente o *fato de a fiscalizada utilizar – pautada em contrato legítimo de licenciamento – os desenhos da marca Disney, entre outras, nas suas peças de roupa, para venda*, que impede a concepção desta contratação como licença/cessão de direitos autorais. A cessão prevista no art. 49 da Lei nº 9.610/98 é substancialmente distinta da licença de marca prevista no art. 130, inciso II da Lei nº 9.279/96, aqui contratada, como antes demonstrado.

Assim, dada a impropriedade de se cogitar de licenciamento de direito autoral na forma da Lei nº 9.610/98, que expressamente excepciona a proteção em relação a *aproveitamento industrial ou comercial das ideais contidas nas obras*, uma vez confirmado que o licenciamento tem por objeto uso de obra registrada como marca no INPI, a averbação do contrato e o registro no BACEN são de rigor para dedutibilidade das importâncias pagas.

Logo, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Contudo, em face dos debates havidos na sessão de julgamento, esta Conselheira constatou ser equivocada a premissa de que “os criadores das obras artísticas cederam sua propriedade para exploração pelas licenciadoras estrangeiras que, assim, optaram por registrá-los como marca no INPI antes de compartilhar este uso com terceiros para fins industriais”.

Os elementos dos autos não permitem afirmar que os contratos de licenciamento de direito autoral, motivadores dos pagamentos glosados, tinham por objeto permitir o uso de obra registrada como marca no INPI. É possível, e até provável, que os pagamentos tenham se dado em face de obras assim registradas – já que as defesas se empenham em demonstrar que o registro como marca não impede o licenciamento de direitos autorais -, mas fato é que os contratos referidos na acusação fiscal não descrevem tal objeto, e sequer há inferências neste sentido, a partir das disposições contratuais, dado que a autoridade lançadora partiu da premissa de que o licenciamento em questão jamais corresponderia a direitos autorais de obras de arte porque destinado a *aproveitamento industrial ou comercial*, indicando ser irrelevante a comprovação de seu registro como marca.

A título de exemplo do que assim constatado a partir do exame dos autos, vê-se no contrato firmado com Disney Consumer Products Latin America, Inc, (e-fls. 274 e ss), nos itens 15, 16, 19 e 20, referências a marca, em seu sentido comercial, apenas quando citados objetos que não integram a contratação:

#### 15. NOME COMERCIAL

A. A Licenciada concorda em não utilizar nenhum item da Propriedade Intelectual nem marca que incorpore qualquer item da Propriedade Intelectual em quaisquer placas comerciais, cartes de visita, impressos ou formulários (exceto na forma licenciada), bem como em não utilizar como nome os negócios da Licenciada ou de qualquer divisão, a menos que tenha obtido a autorização da Licenciadora para tanto, por escrito.

B. Nenhuma disposição deste Contrato proíbe a Licenciada-de usar as próprias marcas da Licenciadora (conforme convencionado com a Licenciadora) nos Artigos, nem notificação de direitos autorais da Licenciada nos Artigos quando os Artigos contiverem material independente que constitua propriedade da Licenciada. Nenhuma disposição contida neste instrumento tem por objeto conferir à Licenciadora direito algum a quaisquer marcas, direitos autorais ou patentes detidos pela Licenciada ou por ela utilizados nos termos de qualquer licença em conexão com os Artigos que não seja derivada nem adaptada da Propriedade Intelectual ou de outros materiais detidos pela Licenciadora (ou suas licenciadoras, se for o caso).

#### 16. NÃO ASSOCIAÇÃO DE OUTRO MATERIAL AO MATERIAL LICENCIADO

A Licenciada concorda em não usar nem de qualquer outra forma associar outros personagens ou propriedades licenciadas à Propriedade Intelectual nem nos Artigos nem na embalagem destes ou; sem a autorização prévia, por escrito, em Materiais PA. Se a Licenciada desejar utilizar um personagem registrado que contenha material de direitos autorais, marca ou outro material de propriedade nos Artigos ou em sua embalagem ou de outra forma com respeito aos Artigos, a Licenciada deverá obter, primeiro, a permissão por escrito da Licenciadora. A decisão da Licenciadora a respeito de permitir tal uso nos termos deste Parágrafo ficará a seu absoluto critério.

[...]

#### 19. REGISTROS

Exceto com o consentimento prévio, por escrito, da Licenciadora, nem a Licenciada nem as Afiliadas da Licenciada registrarão ou tentarão registrar, em qualquer país, quaisquer direitos à Propriedade Intelectual, inclusive direitos autorais, direitos de marcas e de marcas de serviços, direitos de patente de design ou direitos de projeto industrial, direitos de denominação comercial, nem marca similar de espécie alguma. Na hipótese de violação de tais disposições, a Licenciada concorda em rescindir imediatamente, as próprias custas e quando de solicitação pela Licenciadora, a atividade de registro não autorizado, assinando e entregando ou fazendo assinar e entregar à Licenciadora, sem demora, as referidas cessões e outros documentos que a Licenciadora venha a exigir, de forma a transferir à Licenciadora ou seu Designatário todos os direitos a registros, direitos autorais, marcas, patentes ou pedidos envolvidos.

#### 20. USO NAº LICENCIADO DE MATERIAIS LICENCIADOS

A. A Licenciada não utilizará a Propriedade Intelectual nem outro material de propriedade da Licenciadora de forma alguma, exceto conforme a licenciada neste Contrato (ou conforme licenciado por escrito em qualquer outro contrato em vigor entre as partes). Entre os usos não licenciados se incluem, mas de forma não limitativa, os usos da Propriedade Intelectual que não sejam os licenciados no presente para os Artigos, a produção ou a venda de mercadoria que incorpore a Propriedade Intelectual, exceto os Artigos licenciados neste Contrato, a produção ou venda de Artigos que não tenham sido aprovados neste Contrato ou a venda dos Artigos fora do Território autorizado neste Contrato. Além de outros direitos ou recursos que a Licenciadora possa ter, a Licenciada concorda que qualquer distribuição ou venda não licenciada de Artigos ou elementos que incluam Propriedade Intelectual constitui uma violação de marca, direito autoral ou ambos. A Licenciadora e a Licenciada concordam ser impraticável e extremamente difícil determinar os danos reais que poderiam presumivelmente resultar de tal infração. A Licenciada concorda que todas as receitas provenientes do uso não

licenciado da Propriedade Intelectual e todas as receitas (i.e, o número das vendas brutas) provenientes do uso não licenciado de qualquer outro material de propriedade da Licenciadora (ou suas licenciadoras, se fosse pertinente) serão pagáveis à Licenciadora imediatamente a título de perdas e danos e não como multa, sem prejuízo de outros direitos e recursos da Licenciada, inclusive, sem limitação, o direito de recorrer a medida cautelar.

[...]

Especificamente no item 20 vê-se a previsão de que distribuição ou venda não licenciada de Artigos ou elementos que incluam Propriedade Intelectual constitui uma violação de marca, direito autoral ou ambos, mas isto conforme o direito indevidamente apropriado porque não contemplado na contratação.

Ainda, ao fixar o significado de “Materiais de Design”, o contrato o vincula o conceito a “estilo” e “características estéticas similares”, inclusive quando apresentam “referencia ou inferência”, estas exemplificadas como *pela forma ou pelo contorno, pelo material utilizado, porém sem características específicas qualquer Material Licenciado ou tema, aparência ou toque de qualquer Material Licenciado, ou qualquer outro nome, logo, marca, nome comercial, design, personagens ou outra propriedade ou propriedade intelectual da Disney autorizada para utilização neste Contrato*, mas novamente sem adicionar o conceito comercial de marca como objeto contratado.

Assim é que a autoridade lançadora extrai deste contrato várias referências indicativas do licenciamento de direitos autorais para, a partir da constatação de que os personagens (desenhos artísticos) licenciados também estão registrados como marca no momento do procedimento fiscal, concluir que o pagamento pelo uso corresponde, necessariamente, a uso de marca e, em consequência, a royalties sujeitos a condições de dedutibilidade específicas. Não há uma construção jurídica no sentido de que as cláusulas contratuais, embora sob o título de licenciamento de direitos autorais, tinha por objeto marca registrada.

Veja-se, que na tradução do contrato com Those Characters From Cleveland, Inc, há a exigência de que seja gravada marca comercial, nos termos indicados (Strawberry Shortcake<sup>TM</sup>), nos artigos em que a propriedade intelectual seja utilizada (e-fl. 1231), e a licenciadora inclusive se declara detentora dos *direitos, incluindo sem limites, marcas registradas, direitos autorais, forma de produto, nomes, símbolos, semelhanças, pinturas, desenhos e logotipos*, mas concede apenas *alguns direitos relacionados à Propriedade*, descritos no contrato (e-fl. 1219). Eventualmente estas e outras indicações poderiam permitir uma inferência de licenciamento de marcas, mas, como evidenciado, não foi sob esta premissa que a autoridade lançadora promoveu a exigência.

Por fim, vale notar que o contrato firmado com Maurício de Sousa Produções Ltda associa a contratação, expressamente, ao que dispõe o art. 49 da Lei nº 9.610/98 (e-fls. 1415 e ss.), muito embora os personagens correspondentes estejam também registrados como marca e, inclusive, exista registro no INPI de processos em favor de indústrias alimentícias como Tambaú Indústria Alimentícia Ltda, Adria Alimentos do Brasil Ltda e Chocolates Garoto S.A., a indicar eventual existência, também, de licenciamento como marca (e-fls. 2744/2782).

A interpretação da legislação tributária nos casos comparados partiu da premissa de que houve tal registro como marca e, sob esta ótica, o dissídio jurisprudencial não se situa propriamente nas consequências tributárias do licenciamento de uso de marca resultante do registro, no INPI, da ideia de obra originalmente protegida por direito autoral, mas sim na requalificação do contrato de licenciamento de direitos autorais como contrato de licenciamento de uso de marca, em razão, apenas, de o licenciamento ter por objeto ideias de obras de arte que foram registradas como marca.

Neste sentido são os termos da acusação fiscal:

Diferentemente do contribuinte entendo que não há direito autoral por terceiros, sendo pelo próprio autor. Neste caso concreto, somente as pessoas jurídicas MATTEL, DISNEY, WARNER, THOSE CHARACTERS, KING FEATURES e MARVEL, todas elas sediadas no exterior; e as sediadas no Brasil, LUZ E VIDA e MAURICIO DE SOUSA, cabe falar em exploração de direito autoral, por serem elas titulares desse direito, donas da obra. A MALWEE MALHAS LTDA, licenciada para utilização das personagens (desenhos artísticos) objeto dos contratos, fala-se em marcas, sinal que distingue seus diversos produtos, identificando-os, destacando-os dos demais no mercado. Portanto as retribuições que a licenciada dá em cumprimento aos referidos contratos são, em verdade, royalties, aqueles mesmos a que se refere os já citados artigos 352 e 355 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000, de 1999.

A Lei n.º 9.610/1998, citada pelo contribuinte, que trata da proteção aos direitos sobre as obras literárias (direitos autorais) cuida da proteção dos direitos do autor contra a indevida utilização da obra de arte — o que não é o caso.

Os royalties pagos pela MALWEE MALHAS LTDA tem como objeto personagens que foram transformados em marca, devidamente registrada para exploração comercial (Lei n.º 9.279/1996, que regula os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial).

A autoridade fiscal, assim, buscou junto ao sítio do INPI na Internet a confirmação do registro como marca destas ideias de obras de arte, e estes elementos foram determinantes para o Colegiado *a quo* concordar com a acusação fiscal, nos seguintes termos do voto condutor do acórdão recorrido:

Verifica-se que, em conformidade com o Relatório de Atividade Fiscal, os contratos tem por objeto o **licenciamento de uso de personagens** (desenhos artísticos) **em produtos da empresa**. Ocorre que esses personagens licenciados pela Recorrente estão todos licenciados como marcas no INPI, conforme comprovantes extraídos via internet (fls. 2723 a 2761).

Assim, os *royalties* pagos pela Recorrente tem como objeto personagens que foram transformados em marca, devidamente registrada, para exploração comercial (Lei 9.279/96, que regula os direitos e obrigações relativos a propriedade industrial), conforme consta do Relatório de Atividade Fiscal.

Nesse contexto, é possível concluir que, em realidade, as empresas licenciadoras que mantiveram ou mantêm contrato com a Recorrente **disponibilizaram** a esta, **não o direito de utilização de obras de arte** e **sim os personagens específicos** que se tornaram marca, devidamente registradas no INPI para exploração comercial. (*destaques do original*)

Contudo, sequer houve uma descrição adicional acerca destas informações extraídas do sítio do INPI no sentido de que tais registros de marcas eram anteriores aos contratos firmados com a Contribuinte. Os registros trazem uma indicação de data no campo

“Prioridade”, mas não é possível afirmar que se trata da data do registro. Assim, somente é possível afirmar que o registro como marca existia em 14/09/2010, quando feita a pesquisa, mas não que antecederiam a contratação e, nem mesmo, o período de apuração autuado.

De outro lado, a lei não impede o licenciamento para *aproveitamento industrial ou comercial*. O art. 8º da Lei nº 9.610/98 apenas retira a proteção conferida na lei aos direitos autorais na hipótese em que as ideias das obras são destinadas ao dito *aproveitamento industrial ou comercial*. Daí porque o titular do direito, ou o cessionário que o exerce, teria o interesse em converter estas ideias das obras em marca, para alcançar a proteção conferida pela Lei nº 9.279/96, mas isto em face daqueles com os quais não contrata a cessão de uso.

O sujeito passivo contratante do licenciamento deste direito de uso das ideias das obras pode acordar com o cessionário explorador dessas obras, ou mesmo com o autor, o pagamento pelo licenciamento de direitos autorais ou pelo licenciamento de marca. Assim, serão os termos do contrato firmado entre as partes que definirão o objeto contratado. Os elementos antes citados acerca da contratação com Maurício de Sousa Produções Ltda indicam que as duas formas de cessão são adotadas para os mesmos personagens (desenhos artísticos).

Logo, se a autoridade fiscal não extrai do contrato evidências de que o licenciamento tinha por objeto marca registrada no INPI, ou mesmo referências à proteção instituída pela Lei nº 9.279/96, e se empenha em demonstrar que o licenciamento tinha por objeto direitos autorais, no suposto de que estes não podem ser assim qualificados quando destinados a *aproveitamento industrial ou comercial*, a existência do registro das ideias correspondentes como marca não é suficiente para afirmar que a contratação tinha por objeto a cessão do uso de marca.

Impõe-se reconhecer, assim, que o lançamento não reúne elementos suficientes para impor à Contribuinte as consequências do desatendimento aos requisitos dos arts. 353 e 355 do RIR/99, para fins de dedutibilidade dos *royalties* pagos. Em outros termos, se a autoridade lançadora não prova que a contratação tinha por objeto o *uso de marcas de indústria e comércio*, mas apenas que o objeto dos direitos autorais licenciados também estão registrados como marca, descabe a exigência de *averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI* e de registro do contrato no Banco Central do Brasil.

Estas as razões para, reformulando o entendimento inicialmente exposto perante este Colegiado, acompanhar a relatora pelas conclusões e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa