



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10920.005209/2009-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-000.984 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2014
Matéria IRPJ E REFLEXOS - GLOSA DE DESPESAS - ROYALTIES
Recorrente LUNENDER S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DESPESAS FINANCEIRAS. NECESSIDADE.

A alegação fiscal acerca da existência de “folga de caixa” no período, por si só não ampara a glosa, por desnecessidade, das despesas com pagamento de juros a acionistas da pessoa jurídica. A questão de um suposto favorecimento à pessoa vinculada deve ser resolvida no âmbito da distribuição disfarçada de lucros.

ROYALTIES PAGOS PELA UTILIZAÇÃO EM PRODUTOS DE PERSONAGENS INFANTIS. DIREITO AUTORAL.

O aproveitamento comercial das idéias contidas em obras artísticas é objeto de proteção a título de direito autoral, mesmo 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 direito autoral, e sua dedutibilidade sujeita-se às condições estatuídas na legislação.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em DAR provimento ao recurso, sendo:

- i) por unanimidade de votos, para afastar a glosa das despesas financeiras, e; ii) por maioria de votos, para afastar a glosa da despesa com royalties, vencidos o Relator e o Conselheiro João Bellini Junior. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, tendo sido substituído pelo Conselheiro suplente João Bellini Junior, tendo a sessão de julgamento sido presidida pelo Conselheiro Marcelo Cuba Netto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Correia Fuso.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator - Presidente Substituto e Relator

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Redator designado

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto (Presidente Substituto), Roberto Caparroz de Almeida, João Bellini Junior (Suplente), João Carlos de Lima Junior (Vice Presidente), Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteadou.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 06-25.842, exarado pela 1ª Turma da DRJ em Curitiba - PR.

Conforme relato contido no termo de verificação fiscal (fl. 343 e ss.), a auditoria teve origem em requisição do Ministério Público Federal. Em breve síntese, restou constatado no âmbito da operação policial denominada de Ouro Verde que a contribuinte ilegalmente remeteu valores para o exterior por meio de instituição financeira clandestina.

Ao fim de sua auditoria a autoridade acusou a contribuinte de haver cometido as seguintes infrações à legislação tributária nos anos de 2005, 2006 e 2007:

a) omissão de receitas caracterizada pela falta de comprovação da origem dos recursos depositados na conta corrente da instituição financeira clandestina;

b) dedução indevida de despesas com juros pagos ou creditados aos acionistas da pessoa jurídica, em razão de contratos de mútuo. Explica a autoridade fiscal que tal despesa revelou-se desnecessária, pois no período a fiscalizada operou com relativa folga de caixa, tanto assim que manteve elevadas somas em aplicações financeiras;

c) dedução indevida de despesas com pagamento de royalties. Alega o auditor que a contribuinte deixou de averbar junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial - INPI os respectivos contratos de exploração de marcas, condição necessária à dedutibilidade das despesas com royalties, a teor do disposto no art. 355, § 3º, do RIR/99;

d) dedução indevida de despesas com indicações de negócios. Afirma a autoridade que o sujeito passivo não logrou êxito em comprovar a efetividade dos serviços prestados por empresas contratadas para captação de clientela.

Tendo em vista as infrações acima apontadas a autoridade lavrou autos de infração do IRPJ, contribuição para o PIS, Cofins e CSSL, ora sob exame, além de auto de infração relativo à CIDE - Royalties, objeto de outro processo.

A autuada impugnou apenas parcialmente o lançamento, alegando haver pago/parcelado os débitos relativos às infrações descritas nos itens “a” e “d” retro, com os benefícios de que cuida a Lei nº 11.941/2009. Em relação às infrações referidas nos itens “b” e “c” alegou, em síntese, o seguinte (fl. 415 e ss.):

a) preliminarmente, afirma que é nulo o lançamento correspondente às despesas com juros incidentes sobre mútuos, pois o art. 374 do RIR/99 assim o autoriza, não se aplicando a regra geral estabelecida no art. 299 do mesmo Regulamento empregada pelo auditor para realizar o lançamento;

b) ainda em preliminar, diz que a autoridade violou o princípio da motivação dos atos administrativos ao deixar de fundamentar juridicamente sua interpretação de que, no caso, se tratam de direitos de propriedade intelectual e não de direitos autorais;

c) no que concerne aos juros pagos aos acionistas, é de se dizer que sua dedutibilidade satisfaz aos requisitos estabelecidos no Parecer Normativo nº 138/75, ou seja, há contrato escrito e as taxas são compatíveis com as utilizadas no mercado financeiro;

d) é também incabível o argumento da fiscalização segundo o qual a empresa não necessitava dos empréstimos em razão de possuir folga de caixa. Isso porque o fisco não pode interferir na liberdade de contratar da pessoa jurídica (livre iniciativa);

e) quanto às despesas com royalties, explica que os contratos referem-se a licenciamento para uso de personagens diversos nos produtos que a empresa comercializa, tais como roupas, acessórios, mochilas etc;

f) diferentemente do entendimento esposado pela fiscalização, os licenciamentos em questão referem-se a direitos autorais, conforme estabelecido no art. 7º, VIII, da Lei nº 9.610/98. Não se confundem com as invenções, desenhos industriais, modelos de utilidade e marcas, objetos de direito sobre a propriedade industrial e regulados pela Lei nº 9.279/96;

g) enquanto os direitos sobre a propriedade industrial devem necessariamente ser registrados no INPI, os direitos autorais podem ou não ser objeto de registro em órgãos específicos, a teor do disposto nos arts. 18 e 19 da Lei nº 9.610/98;

h) especificamente em relação à distinção entre marcas como a Nike, e personagens como o Pato Donald, é de se dizer que as marcas sempre estão vinculadas a produtos, como por exemplo um tênis (produto) da marca Nike, enquanto os personagens não;

i) isso posto, é ilegal a aplicação do art. 355 do RIR/99 ao caso sob exame, seja porque aquele dispositivo trata de dedução de despesas de royalties pela exploração de direitos sobre a propriedade industrial, e não pela exploração direitos autorais, seja porque, quanto ao motivo específico da autuação, os direitos autorais não são necessariamente objeto de registro. Os acórdãos n.ºs 103-19157, 108-09469 e 103-22021, do extinto Conselho de Contribuintes, corroboram o que aqui foi afirmado;

j) é ilegal a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A parcela não litigiosa do crédito tributário lançado foi apartada para o processo nº 13973.000044/2010-64 (fl. 726 e ss.).

No que concerne à parte litigiosa, apreciadas as razões de defesa, a DRJ de origem julgou improcedente a impugnação em acórdão assim ementado (fl. 753 e ss.):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ*

Ano-calendário : 2005, 2006, 2007

DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS. CONDIÇÕES PARA SUA DEDUTIBILIDADE.

Existindo na legislação preceito expresso de que os juros são dedutíveis como despesas operacionais, somente se consideram dedutíveis aqueles que, assim como as demais despesas do gênero, sejam necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Não são dedutíveis, portanto, juros pagos aos sócios-diretores em períodos que a empresa possuía vultosos recursos disponíveis e aplicações financeiras em montantes superiores aos mútuos captados.

ROYALTIES PAGOS PELA UTILIZAÇÃO EM PRODUTOS DE PERSONAGENS INFANTIS REGISTRADOS COMO MARCA.

O aproveitamento comercial das idéias 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.

ALEGAÇÕES CONTRA POSSÍVEL EXIGÊNCIA FUTURA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, CONSIDERADA ILEGAL PELA IMPUGNANTE.

A competência das DRJ limita-se ao exame da legalidade dos atos administrativos já praticados. Falece-lhe competência para manifestar-se previamente acerca de hipotética exigência que futuramente possa ser formulada pela Administração.

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário pedindo, ao final, a reforma da decisão de primeira instância, sob as mesmas razões já expostas na impugnação. Posteriormente, acostou aos autos aditamento ao recurso voluntário onde alega o seguinte:

a) submeteu ao INPI consulta relativa a contrato de licenciamento envolvendo os personagens da obra “Os Apuros de Penélope Chamosa”, celebrado com a Warner Bros., tendo recebido manifestação pela negativa da averbação daquele contrato em razão do não enquadramento ao art. 211 da Lei nº 9.279/96;

b) importante notar que a personagem “Penélope Chamosa” também possui registros marcários no INPI, tendo esse órgão se manifestado no sentido de diferenciar o objeto previsto nos contratos de licenciamento firmados pela recorrente em relação ao registro de marca efetuado;

c) a distinção entre os direitos autorais e os direitos marcários é enfatizada pelo jurista Denis Borges Barbosa, conforme parecer ora anexado;

d) é portanto equivocado o entendimento proferido pelo STJ no âmbito do *habeas corpus* nº 145.131/PR.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao voluntário repisando os argumentos aduzidos pela autoridade lançadora e pela DRJ de origem, em especial os seguintes (fl. 1033 e ss.):

a) o art. 8º, VII, da Lei nº 9.610/98 estabelece que o aproveitamento industrial ou comercial das ideias contidas nas obras não é objeto de proteção como direitos autorais;

b) o STJ firmou entendimento no âmbito do *habeas corpus* nº 145.131/PR 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;

c) ao contrário do que afirmou a recorrente no aditamento ao voluntário, é possível a averbação de contratos de licenciamento para uso de marcas, não com base no aludido art. 211 da Lei nº 9.279/96, e sim com fulcro em seu art. 139, conforme documento anexo.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) Da Admissibilidade do Recurso

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

2) Das Preliminares de Nulidade do Lançamento

Preliminarmente alega a interessada que o lançamento é nulo em razão da inaplicabilidade do art. 299 do RIR/99, norma geral sobre a dedutibilidade de despesas, face à existência de norma especial sobre a dedução de despesas com juros contida no art. 374 do mesmo Regulamento.

Pois bem, o suposto erro cometido pela autoridade fiscal quanto à norma aplicável à dedutibilidade das despesas financeiras não é causa de nulidade de lançamento, devendo ser objeto de exame quando da análise do mérito, tal como já afirmado pela DRJ de origem.

Também em sede de preliminar afirma a recorrente ser nulo o lançamento por violação ao princípio da motivação dos atos administrativos, uma vez que a autoridade deixou de fundamentar juridicamente sua interpretação segundo a qual os licenciamentos para uso de personagens são regulados pelo direito de propriedade industrial, e não pelo direito autoral.

Quanto a este argumento é de se dizer que não assiste razão à interessada. É certo que o lançamento tributário pode e deve ser objeto de declaração de nulidade quando for inexistente, insuficiente ou obscura a motivação do ato administrativo, impedindo ou dificultando a compreensão, pelo sujeito passivo, do ilícito que lhe está sendo imputado pela fiscalização. Isso, entretanto, não se deu no caso dos presentes autos.

De fato, como se depreende da impugnação e do recurso voluntário, a interessada compreendeu perfeitamente o ilícito que lhe foi imputado, tato é assim que se defendeu a contento.

Tendo em vista o acima exposto, voto por indeferir as preliminares suscitadas pela defesa.

3) Das Despesas Desnecessárias - Juros Pagos/Creditados a Acionistas da Pessoa Jurídica

Retornando, então, à questão indevidamente proposta em preliminar, acerca da norma aplicável à dedutibilidade das despesas com juros (pagos ou creditados a acionistas da empresa), é preciso ressaltar que, ao contrário do afirmado pela recorrente, o chamado princípio da especialidade, segundo o qual a regra especial prevalece sobre a regra geral, não rege a relação entre os abaixo transcritos arts. 299 e 374 do RIR/99:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

(...)

Art.374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

Realmente, a relação entre os aludidos artigos não é de especialidade, e sim de complementaridade. Em outras palavras, ambos são aplicáveis ao caso, sendo que o art. 374

admite a dedução de despesas financeiras, desde que tal despesa, como prescrito no art. 299, seja necessária.

Resta então avaliar se, no presente caso, as despesas com juros pagos ou creditados a acionistas da pessoa jurídica eram, ou não, necessárias.

A autoridade tributária afirma que, haja vista o montante de recursos que manteve em suas contas correntes bancárias e em aplicações financeiras, a contribuinte operou com folga de caixa nos anos de 2005, 2006 e 2007, objeto da fiscalização, daí porque os empréstimos contraídos com seus acionistas, e as respectivas despesas com pagamento de juros, revelam-se desnecessários. A PGFN, em suas contrarrazões ao voluntário, limita-se a reforçar os argumentos aduzidos pela fiscalização e pela DRJ de origem.

Pois bem, em primeiro lugar é de se dizer não foi posta pelo auditor a questão, levantada pela recorrente, acerca do cumprimento dos requisitos contidos no Parecer Normativo CST nº 138/75. Em outras palavras, não foi a falta de observância daqueles requisitos que levou o auditor a glosar as despesas com pagamento de juros aos acionistas da ora recorrente, e sim a alegada desnecessidade de pagamento de juros fente à folga de caixa de que dispunha a empresa. A observância daqueles requisitos é condição necessária, porém insuficiente à dedução da despesa com juros pagos aos acionistas, sendo imprescindível também a atenção a outros requisitos, como a necessidade da despesa.

Em segundo lugar é de se dizer que não assiste razão à defesa quando alega que a fiscalização interferiu na liberdade de contratar da pessoa jurídica (livre iniciativa). Isso porque o auditor em momento algum sustentou a invalidade dos contratos de mútuo celebrados com os acionistas da empresa. Tão somente afirmou que, em razão da folga de caixa, as despesas financeiras decorrentes daqueles contratos eram indedutíveis para fins tributários, por desnecessárias.

Por fim levanto aqui uma questão que não chegou a ser abordada com propriedade pela defesa, consistente na própria verificação da necessidade, ou não, das referidas despesas.

Despesa, tal como conceituado pela Ciência Contábil, é um gasto, não incluído nos custos, necessário à obtenção de uma receita. Tal conceito está em perfeita consonância com o estabelecido no já transcrito art. 299, *caput*, do RIR/99.

Nesse sentido, despesa desnecessária é o gasto, não incluído nos custos, não necessário à obtenção de uma receita.

Por sua vez, juro é a remuneração paga ao mutuante para obtenção de um empréstimo em dinheiro.

Isso posto, o juro incorrido pela pessoa jurídica será qualificado como uma despesa desnecessária quando o recurso financeiro obtido mediante empréstimo não houver sido aplicado na obtenção de receitas pela empresa¹.

¹ Tal seria o caso, por exemplo, de uma pessoa jurídica que tomasse recursos junto a uma instituição financeira para fins de repassá-los ao sócio. Nesse exemplo os juros incorridos com a obtenção do empréstimo seriam indedutíveis, já que a despesa é desnecessária à obtenção de uma receita.

Nesse sentido, o simples fato de a autuada ter folga de caixa para quitar os mútuos tomados de seus acionistas não significa que incorreu em despesas desnecessárias com pagamento de juros sobre esses empréstimos. Crucial seria a comprovação de que os recursos tomados não foram aplicados na produção de receitas. Isso, entretanto, não foi demonstrado e nem sequer alegado pelo auditor.

Admitir que a folga de caixa alegada pela fiscalização é incompatível com pagamento de juros aos acionistas é admitir uma indevida ingerência na administração da empresa, pois o Estado não pode substituir o administrador na determinação no grau de liquidez das pessoas jurídicas. Da mesma forma que não pode glosar, por exemplo, a despesa com aluguel do escritório de uma empresa sob a alegação de que a pessoa jurídica poderia pagar um valor inferior, pelo mesmo espaço físico, em um prédio vizinho. Tais decisões administrativas são de competência exclusiva das empresas.

A meu ver a questão que incomodou o auditor não é tanto a simultaneidade entre pagamento de juros e folga de caixa, e sim que os juros foram pagos aos acionistas. Tanto é assim que, penso eu, mesmo havendo a aludida folga de caixa, a autoridade não glosaria as despesas com juros se os empréstimos houvessem sido tomados no mercado financeiro e não junto aos acionistas.

E se a questão é a ligação entre a contribuinte e o credor (acionista), deveria a autoridade ter verificado se as taxas de juros contratadas eram, ou não, superiores àquelas praticadas no mercado. Em caso negativo, nada haveria de irregular. Por outro lado, em caso positivo, o excesso deveria ser tributado a título de distribuição disfarçada de lucros, nos termos dos abaixo transcritos arts. 464, VI, e 465, I e II, ambos do RIR/99:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

(...)

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

(...)

Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 3º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV):

I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II - o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

(...)

4) Das Despesas com Royalties

A questão acerca da dedutibilidade das despesas com pagamento de royalties ora sob exame é exclusivamente de direito. Em especial, trata-se de determinar se as referidas despesas submetem-se, ou não, ao prescrito no art. art. 355 do RIR/99, *in verbis*:

*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. (Grifamos)*

Afirma o auditor que nos anos de 2005, 2006 e 2007 a contribuinte deduziu despesas a título de royalties referentes a pagamentos realizados a pessoas residentes no exterior, tais como Marvel Characters Inc., Warner Bros. Consumer Products Inc., entre outras, para uso de personagens ficcionais em produtos têxteis de sua fabricação.

Explica que, ao contrário do alegado pela fiscalizada, os royalties em questão são regulados pelo direito de marcas, e não pelo direito autoral, daí porque submetem-se à norma acima referida. Concluiu então que, haja vista que a contribuinte não havia averbado os contratos para uso das marcas no INPI, a despesa com pagamento dos respectivos royalties era indedutível, a teor do § 3º acima transcrito.

Em sua defesa a recorrente reafirma que os royalties em questão foram pagos **não pelo licenciamento para uso de marcas, e sim pelo licenciamento para uso de personagens**

ficcionais em seus produtos têxteis. Diz que, enquanto os contratos relativos a direitos sobre a propriedade industrial devem necessariamente ser registrados no INPI (Lei nº 9.279/96), os contratos referentes a direitos autorais podem ou não ser objeto de registro em órgãos específicos, a teor do disposto nos arts. 18 e 19 da Lei nº 9.610/98.

A recorrente apresentou parecer da lavra de 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 na modalidade de “Transferência de Tecnologia e Franquia” (formulário modelo V do INPI - art. 211 da Lei nº 9.279/96). Por fim, afirmou ser equivocado o entendimento proferido pelo STJ no âmbito do *habeas corpus* nº 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 nº 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.

Pois bem, conforme se observa no parecer juntado aos autos pela recorrente, não é pacífica na jurisprudência dos Tribunais a questão consistente em determinar se o licenciamento para uso de imagens de personagens ficcionais em produtos é regulado pelo direito autoral (Lei nº 9.610/98), ou se é regulado pelo direito de propriedade industrial (Lei nº 9.279/96).

De fato, o parecerista colaciona diversas decisões proferidas por Tribunais de Justiça dos Estados, bem como um acórdão da Quinta Turma do STJ, publicado em 1992, em que é sustentado o entendimento de que o uso de personagens ficcionais é protegido pelo direito autoral.

E, por honestidade intelectual, aponta outras decisões também exaradas por Tribunais de Justiça dos Estados em sentido contrário, bem como uma decisão da mesma Quinta Turma STJ proferida em 2010 nos autos do HC 145.131 - PR, cuja ementa é a seguinte:

HABEAS CORPUS PREVENTIVO. VENDA NÃO AUTORIZADA DE CAMISETAS COM IMAGENS DE PERSONAGENS INFANTIS. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO DE DIREITO AUTRAL. 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 individuo 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.* (Grifamos)

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.*

Do inteiro teor desta última decisão do STJ sobre o assunto importa destacar o seguinte trecho:

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 defendê-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.

O parecer juntado pela recorrente faz críticas pertinentes ao acórdão acima mencionado, em especial à interpretação emprestada ao art. 8º da Lei nº 9.610/96.

No entanto, o fato de o STJ haver se pronunciado sobre a questão ante a uma grande quantidade de decisões dos Tribunais estaduais de Justiça, e de inclusive ter reformado acórdão anterior de sua própria Quinta Turma, indica, a meu juízo, que o STJ procurou pôr fim à controvérsia no sentido de considerar que 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.

Ademais, embora a referida decisão do STJ não possua efeito vinculante perante este Conselho, é de se ter em conta que a questão ali resolvida não é de direito tributário, daí porque entendo que tal decisão possui sobre este Conselho, especializado justamente em direito tributário, uma força de persuasão maior do que se fosse uma decisão, também sem efeito vinculante, mas que tratasse de matéria tributária.

Por fim, some-se a isso o fato de que, acaso fosse vencida no presente processo administrativo, a PGFN, por expressa disposição legal, não poderia recorrer ao judiciário a fim de defender sua tese, mesmo havendo precedente a seu favor no STJ.

Tais razões, tomadas em conjunto, a meu juízo autorizam a glosa realizada pelo auditor.

5) Da Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Afirma a recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Também aqui não assiste razão à defesa. Isso porque a multa de ofício é parte integrante do crédito tributário, sobre o qual incidem os juros de mora. É o que estabelece o art. 161 do CTN, *in verbis*:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

Esse é também o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme de observa na abaixo transcrita ementa ao AgRg no REsp 1335688/PR (DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

Embora essa decisão não possua efeito vinculante perante esse Conselho, é importante ressaltar que o STJ vem reiteradamente admitindo a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício em decisões proferidas por ambas as Turmas de sua Primeira Seção.

6) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por indeferir a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa das despesas financeiras.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Correia Fuso, Redator designado.

Pedi vistas dos autos para melhora análise da matéria sobre a questão do royalties, visto que estamos diante de leading case nesse E. Tribunal.

Com todo o respeito ao meu nobre colega Conselheiro Relator, entendo que há equívocos quanto à autuação fiscal e a decisão da DRJ, visto que é claro e evidente que estamos diante de direito autoral, protegido sim por regras próprias, não se tratando de marca, a despeito de ter em algum momento realizado ou não o registro no INPI.

A Lei nº 9.610/98 trata do assunto da proteção do direito autoral da seguinte forma:

Das Obras Protegidas

Art. 70 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;

Ademais, as obras de direito autoral não estão obrigadas a registros, sendo uma faculdade do autor registrar a sua obra no órgão público, conforme prescreve os artigos 18 e 19 da Lei nº 9.610/98, o que de plano afasta qualquer argumento contrário, não sendo relevante para a definição da matéria se houve ou não registro da obra no INPI.

Destaca-se que a Recorrente apresentou parecer da lavra de Denis Borges Barbosa, especialista no assunto, que traz de forma muito clara a diferença entre marca e direito autoral, no qual acolho integralmente pra fins desse julgamento, destacando algumas passagens importantes:

Proteção de Personagens

Passemos a considerar de que tipo de *uso* de imagens nosso estudo trata. O nosso objeto de análise é a aposição sobre roupas ou outros artefatos têxteis do que a consulente designa como *personagens*, e seu exemplo é o da Barbie e do Batman.

Essa caracterização é essencial para nosso estudo: a imagem de que se fala é de *personagens*, e seu uso é sobre elementos de vestuário.

Personagens ficticiais protegidos como direito de autor

Personagens ⁶¹ são elementos de uma construção ficcional; eles integram um *universo constructo*, no qual desempenham o papel de atores ⁶². Uma imagem isolada

desse universo não será uma personagem, ainda que seja objeto de proteção autoral, por desenho industrial ou por marca.

Vejamos:



Em estilo e jeito, o tigre da Esso poderia ser um personagem de obra ficcional. O público, no entanto, não dispõe de obra ficcional à qual relatar e evocar, e assim, esse tigre é marca, e auxilia a assinalar e distinguir os produtos e serviços da Esso ⁶³.

Outro tigre, Shere Khan, ou o urso Baloo, personagem do Livro da Selva de Rudyard Kipling, nessa imagem específica remete à versão Disney em desenho animado de 1967 ⁶⁴. O público (ao menos ao tempo do lançamento e consumo de massa da obra audiovisual) associava a imagem à obra, e não a qualquer marca de camiseta ou bolsa plástica.





Requisitos para que uma imagem funcione como personagem ficcional

Assim, para que uma imagem possa atuar como *personagem*, e cumprir naturalmente os efeitos de que fala esse estudo, deverá haver necessariamente dois elementos:

- (a) o público em questão conhece por já ter fruído, ou por alusão, a obra ficcional à qual a imagem atua *como personagem*.
- (b) o público em questão é capaz de associar diretamente a imagem como integrante daquela obra ficcional, de tal forma que a reconheça como de um *personagem* inserto num universo ficcional.

Cumpridos esses dois requisitos, a personagem aponta e presentifica a obra ⁶⁵, reatuando-a na percepção do público, e assim exercendo uma função expressiva própria.

Nossa afirmação neste passo é que – enquanto exercendo a *função expressiva* – as imagens de personagens ficcionais, pois reconhecíveis pelo público como presentificação de um universo ficcional preexistente e notório, serão protegidos no campo do direito autoral ⁶⁶.

Ademais, como questão complementar, mas não definidora da tributação, o próprio INPI respondeu negativamente a consulta sobre a possibilidade de averbar-se naquele órgão contrato de licenciamento para uso de personagens na modalidade de “Transferência de Tecnologia e Franquia” (formulário modelo V do INPI - art. 211 da Lei nº 9.279/96).

Destaca-se ainda que o STJ peca em decisão proferida em *habeas corpus*, deixando claro a falta de especialidade na matéria, quando se pronuncia de forma superficial sobre direito autoral e marca, incorrendo em equívocos em seu julgado, o que consubstancia claro desrespeito ao disposto no conceito de direito autoral.

Esse inclusive é o entendimento do parecer proferido pelo Prof. Denis Borges Barbosa:

O equívoco do Habeas Corpus 145.131 é evidente, e não só por recusar o texto literal da lei. O ilustre acórdão, que terá sua racionalidade inspirada pela natureza penal do direito em questão, deixa de considerar que não é o fato de serem

“produzidas em série para venda, ou seja, em escala industrial ou comercial, sem qualquer ligação estreita com a interioridade de seu criador”

que desconfigura a natureza expressiva ou autoral do suporte de uma obra.

Pelo contrário, o direito autoral nasce – historicamente – exatamente a partir do momento em que os exemplares das obras passam a ser “produzidos em série para venda, ou seja, em escala industrial ou comercial, sem qualquer ligação estreita com a interioridade de seu criador”.

O autor de livro, a partir de Gutemberg, perde a ligação estreita com o pergaminho em que escreve, e no qual apõe a personalidade de seu iluminura. A cópia manuscrita dá lugar à produção em série, em escala industrial, e a exata necessidade de proteger os interesses desse autor ou seus sucessores, que poderiam perder todo controle sobre resultado econômico da produção industrial, é que se cria o direito autoral.

Em suma, o que o acórdão aponta como prejudicando a natureza da proteção autoral, é exatamente o que lhe dá sentido e robustez jurídica. Industrialmente, a camiseta não é diversa do livro, do disco, do DVD, de todos os *suportes* de obra intelectual.

A intuição do julgado, se erra em seus fundamentos e resultados, tem no entanto um elemento de bom direito. Está certa a intuição de que a simples aposição a um objeto de uma imagem que configura um suporte de obra autoral. A aposição de uma imagem em função ornamental a um cabo de enxada, uma gravata ou bico de flauta, produzidas em larga escala, não transfere para essa imagem qualquer pertinência ao direito autoral.

O Recurso Especial, assim, ao não considerar o texto da lei 9.610/96, deixou de lado aquilo que faz dessas imagens de *personagens ficcionais* objeto de proteção autoral: o público em geral é capaz de imputar tais personagens a uma criação ficcional da qual elas emprestam o sentido, e evocam o universo onírico.

É correta a intuição de que se deve recusar a tutela autoral à simples aposição de imagens em camisetas; mas tal conclusão é errônea quando as imagens são de *personagens ficcionais*, reconhecidos pelo público como elementos de presentificam, e incorporam, um universo ficcional, do qual o produto têxtil é tanto suporte, quando o papel é da obra literária, o vinil é da obra musical, ou o DVD do filme.

Assim, quando se comercializa vestuários com imagens do Homem Aranha, do Batman, do Superman, entre outros personagens, essas obras (desenhos) que são diferentes a depender do autor, traz em sua essência traços próprios, formas, cores e intelectualidade própria de cada desenhista, que lhe são próprias, protegidas pelo direito autoral, não podendo ser confundido com uma marca.

Processo nº 10920.005209/2009-88
Acórdão n.º **1201-000.984**

S1-C2T1
Fl. 886

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso, e no mérito, DOU-LHE provimento para cancelar o lançamento fiscal nessa parte.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso – Redator Designado