

# MANUAL DE BOAS PRÁTICAS DO LICENCIAMENTO: CIDE-Royalties

Elaborado pela Associação Brasileira de Licenciamento - ABRAL

A diretoria da Abral agradece aos advogados Dr. José Henrique Vasi Werner (Dannemann Siemsen Advogados), Dr. Márcio Costa de Menezes e Gonçalves (Siqueira Castro Advogados), Dr. Jorge Henrique Zaninetti (Siqueira Castro Advogados), Dra. Renata Souza Rocha (Honda Estevão Advogados) e Dr. Roberto Hering Meyer (Martinelli Advocacia Empresarial) pela elaboração do manual.



## **Apresentação**

O objetivo desse manual é demonstrar as dificuldades encontradas na legislação nacional sobre as incidências fiscais nos contratos de licenciamento de marcas e direitos autorais e apontar as melhores práticas para evitar e/ou diminuir o risco de autuações fiscais no setor.

Para tanto, preliminarmente, serão apresentados os problemas decorrentes da tributação do licenciamento de marcas e de direitos autorais. Posteriormente, será realizada a distinção de ambos os institutos, demonstrando o tratamento e a incidência do Imposto de Renda e da CIDE-Royalties em cada um desses. Após essa breve explicação, serão aqui sugeridas algumas práticas para que os riscos envolvidos nos contratos de licenciamento sejam diminuídos.

Evidentemente, não é o objetivo do presente manual esgotar, nem tampouco demonstrar todos os possíveis desdobramentos do tema, mas servir como guia para as principais questões tributárias acerca do contrato de licenciamento.

## **Problema**

Em relação à CIDE-Royalties, a lei n.º 10.168/2000, que instituiu a CIDE-Royalties, no seu art. 2º, §2º estabelece que essa contribuição de intervenção no domínio econômico incide sobre as “pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior”. Portanto, todo pagamento referente a royalties, inclusive os relativos aos direitos autorais, estaria na hipótese de incidência dessa contribuição.

Ocorre que o Decreto n.º 4.195/2002, que regulamenta a Lei n.º 10.168/2000, no seu art. 10, lista as hipóteses em que é devida a CIDE-Royalties. O legislador ao listar essas hipóteses, incluiu apenas os pagamentos realizados a título de cessão ou licença de uso de marca. Nada foi escrito sobre os pagamentos de direitos autorais.

Dessa forma, o decreto ao não incluir expressamente que sobre o pagamento realizado em decorrência de cessão ou licenciamento de direitos autorais, abriu a linha de interpretação de que sobre esses pagamentos não incidiria a CIDE-Royalties.

Entretanto, encontramos no mercado situações nas quais há concomitantemente licença de marca e de direitos autorais, como é o caso de alguns contratos de licenciamento de personagens.

Nessa situação, na qual uma parte do contrato de licenciamento é tributada pela CIDE-Royalties e outra não, houve uma tendência de os contratantes de licenças de personagem atribuírem o total ou uma grande parcela dos valores sobre o título de direitos autorais, uma vez que isso evitaria ou diminuiria a cobrança da CIDE-Royalties.

A Receita Federal do Brasil - RFB, entretanto, desenvolveu algumas teses jurídicas para configurar esses pagamentos como royalties. Citaremos brevemente sobre as duas principais teses jurídicas, para, ao final, fazermos os comentários necessários.

A primeira tese diz respeito à definição de royalty na legislação brasileira. Com base no art. 22, alínea "d", da Lei n.º 4506/64, a RFB entendeu que os valores pagos em decorrência da exploração de direitos autorais seriam royalties, salvo se esses pagamentos fossem realizados diretamente ao autor, pessoa física. Portanto, todo e qualquer pagamento às pessoas jurídicas seria caracterizado como royalty e, por causa disso, a CIDE-Royalties seria também devida, uma vez que ela é cobrada sobre os royalties.

Dentro dessa tese, a RFB entende, também, que o texto do Decreto não tem caráter restritivo, mas sim meramente exemplificativo da imposição legal decorrente da norma que institui a obrigação tributária de pagar a CIDE-Royalties.

A segunda tese, por sua vez, utiliza como fundamento o art.8º, inciso VII, da Lei n.º 9.610/98, classificando como ideias contidas nas obras, os próprios personagens. Dessa forma, os personagens não poderiam ser protegidos por direitos autorais.

O entendimento da RFB é equivocado. Primeiramente e sobretudo porque, segundo o próprio Código Tributário Nacional - CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado para definir competências tributárias.

Vale dizer que a lei tributária não pode classificar como Royalties, a exploração de direitos autorais em virtude destes direitos não serem imputados ao próprio criador da obra (autor, pessoa física), mas sim a: a) uma pessoa jurídica por ele constituída para gerir seus negócios; b) a uma empresa que o represente; ou, ainda, c) a uma empresa a quem este haja cedido os direitos relativos às suas obras intelectuais.

A nosso ver, isso, por si só, já é mais do que bastante para demonstrar a ilegalidade da exigência da CIDE-Royalties sobre contratos que versam essencialmente sobre direitos autorais, em especial nas contratações que, em termos práticos, têm por objeto licenças de uso de personagens.

Quanto à segunda tese, faz-se necessário buscar qual era a intenção do legislador ao propor a redação do art.8º, inciso VII, da Lei n.º 9.610/98.

De fato, ao contrário do que se alega, o dispositivo acima somente procura confirmar a essência do inciso I do mesmo art.8º, que não permite a proteção da ideia pura e simples, mas tão somente a exteriorização ou a materialização dessa ideia no mundo físico.

A Inteligência dessa norma procura valorizar a transposição da ideia do pensamento criativo do seu autor para o mundo físico, em uma expressão material do seu intelecto (obra intelectual ou propriedade industrial). O propósito desse inciso é "premiar" o autor da obra e não aquele que tem a ideia, mas não a transforma em uma obra de pintura, escultura, gravura, desenho, ou mesmo em uma invenção ou em uma marca inédita.

Afinal, ao contrário de uma ideia, somente a obra intelectual transposta para o mundo físico é capaz de provocar o deleite, a apreciação, a admiração por parte do público e, isso sim, atribui o valor à obra intelectual, à invenção ou à marca e confere ao seu autor os direitos correspondentes.

Nesse passo, quando o inciso VII do art.8º proíbe “o aproveitamento industrial ou comercial das ideias contidas nas obras”, o faz com o simples intuito de evitar que determinada ideia lançada em uma obra intelectual por seu autor tenha proteção automática, sem que ocorra a sua transposição para o mundo físico, bem ainda, sem que sejam concedidos os títulos de propriedade sobre o invento ou sobre a marca inédita.

Em outras palavras, não basta, por exemplo, que o autor de uma obra literária de ficção científica mencione em seu enredo uma ideia revolucionária acerca de um mecanismo eletrônico de armazenamento de dados para que possa ter direito a explorar industrial e comercialmente tal dispositivo. De acordo com o inciso VII, os direitos industriais correspondentes ao mecanismo citado somente serão alcançados com a concessão do privilégio de patente e/ou do registro de marca perante o Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI.

Daí se conclui que a interpretação dada pela RFB à norma contida no art.8º, inciso VII, encontra-se divorciada do real objetivo desse dispositivo e, sobretudo, da intenção do legislador ao propor essa redação.

Em relação ao Imposto de Renda, as leis nº 3.470/1958, em seu art. 74, e nº 4.131/1962, em seu art. 12, estabelecem o regramento a respeito das condições de dedutibilidade fiscal decorrentes de licenciamentos em alguns contratos envolvendo o pagamento de royalties. Tais normativas estão regulamentadas pelo Decreto nº 3.000/1999, em seu art. 355.

Referida legislação abrange os pagamentos de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes.

Não há qualquer previsão legal ou regulamentar específica que seja restritiva como a legislação citada em relação às condições de dedutibilidade fiscal nos pagamentos decorrentes de licenciamento em contratos envolvendo pagamento de royalties objeto de direitos autorais.

Ocorre que alguns agentes fiscais vêm seguidamente proferindo entendimento de que tal tratamento legal restritivo seria extensivo aos contratos envolvendo personagens que, tendo sido objeto de registro de marca junto ao INPI, estariam sujeitos ao tratamento fiscal aplicável a contratos de licenciamento de direito marcário e não ao de direito autoral.

Tal posicionamento também é equivocado. Agindo desta maneira, ao buscar qualificar e enquadrar os contratos de licenciamento ao seu entendimento fiscal, a Receita Federal invade esfera de competência do Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (INPI), autoridade competente para definir a natureza jurídica dos referidos institutos e contratos.

Portanto, não cabe à Receita Federal definir o objeto dos contratos de licenciamento firmados entre as partes para fins de apuração e cobrança do Imposto de Renda. Se o referido órgão pretende fiscalizar o cumprimento das obrigações fiscais pelas partes contratantes do licenciamento, caberá ao mesmo questionar ao INPI sobre a natureza jurídica dos contratos a fim de definir o tratamento fiscal a eles aplicável.

Por último, tendo por base as distintas proteções jurídicas conferidas pelo direito autoral e pelo direito marcário, cabe ressaltar que o eventual registro de um determinado personagem como marca, no âmbito do INPI, não tem o condão de afastar sua natureza jurídica como sendo de direito autoral, havendo mera sobreposição de direitos, incabível para determinação da natureza jurídica de seu licenciamento.

Portanto, contrariamente ao entendimento proferido pela Receita Federal, não se trata de preferência ou exclusão da natureza jurídica aplicável ao licenciamento como marca em detrimento de sua caracterização como direito autoral. Os contratos devem ser avaliados caso a caso, conforme o objeto do licenciamento, conforme a obra e seu guia de estilo ou conforme o registro junto ao INPI como marca, não sendo confundível o tratamento entre os institutos.

### **Licenciamento de personagens (licenciamento de marca, direito autoral ou ambos)**

Como apresentado no problema, vimos que os personagens não são meramente ideias contidas na obra. Vimos, também, que o contrato de licenciamento de personagem pode ter como objeto o licenciamento de marca, direitos autorais ou ambos (marca e direitos autorais).

Em decorrência da legislação tributária, o licenciamento de marca está sujeito à tributação de 15% de IRRF; 5% de ISS; 9,25% de PIS/COFINS; 10% de CIDE-Royalties, sendo que a dedução fiscal dos pagamentos de royalties fica limitada a 1% da receita líquida do produto fabricado ou vendido, de acordo com a Portaria MF n.º 436/58. Ainda, as licenças internacionais devem ser averbadas no INPI.

Já os licenciamentos de direitos autorais, por sua vez, só estão expressamente sujeitos ao recolhimento de 15% de IRRF. Além disso, quando tratamos do licenciamento de direitos autorais, devemos levar em conta a possibilidade de dedutibilidade integral dos pagamentos realizados a título de Royalties. Como vimos na apresentação do problema, entretanto, a RFB entende que o licenciamento de direitos autorais, também, pode sofrer a incidência da CIDE-Royalties.

Como já dito, os contratos de licenciamento de personagens podem envolver tanto licença de marca, quanto de direito autoral. Nessa situação, a parte referente à marca será tributada conforme o regime estabelecido para o licenciamento de marcas, e a parte referente aos direitos autorais será tributada conforme o regime de licenciamento de direitos autorais.

Contudo, ainda temos que superar mais um óbice no sentido de mitigar os riscos de exigências tributárias equivocadas, que é a adequação da redação dos contratos de licenciamento e a correta classificação contábil dos pagamentos dos licenciamentos, para fins de prova nas eventuais defesas administrativas e/ou judiciais.

## **Sugestões de melhores práticas**

Com o objetivo de facilitar a identificação correta dos lançamentos efetuados, pelo fiscal, nas eventuais defesas administrativas e judiciais e mitigar os riscos na elaboração dos contratos de licenciamento de personagens, a seguir apontaremos algumas sugestões para serem incorporadas na prática das empresas que lidam com licenciamento.

Os principais pontos sugeridos são os seguintes:

- Quando o contrato de licenciamento envolver direito autoral, assim como na emissão de documentos fiscais e comerciais, termos como “Royalties” devem ser evitados.
- Nas situações em que o licenciamento envolve tanto marca quanto direito autoral, especial atenção deve ser dada no momento de atribuir a que parcelas se referem às partes do contrato, para que não se tenha o risco da fiscalização interpretar a cláusula como uma simulação. Por exemplo, em um contrato de personagem que envolve tanto a licença de marca, quanto de direito autoral, uma cláusula que atribua o valor de 100% de direito autoral e 0% de marca, não é nada aconselhável.
- Outro ponto de destaque é a contabilização dos pagamentos realizados a título de licenciamento de personagens. Procura-se evitar lançamentos desta espécie em contas no balancete com a denominação “pagamentos de royalties”.
- A ABRAL aconselha que aqueles que lidam com licenciamento, sempre leiam atentamente os seus contratos, e em casos de dúvida, consultem os seus advogados.

## **Conclusão**

Com a sensação de termos apresentado os problemas que envolvem a dedutibilidade de Imposto de Renda bem como a incidência ou não da CIDE-Royalties sobre os contratos de licenciamento, damos por concluída o presente manual, esperando que possa auxiliar a todos que atuam, com licenciamento, em nosso país.

---

<sup>1</sup> Lei n.º 10.168/2000: “**Art. 2º** Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

(...)

**§ 2º** A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, **bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.** (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

<sup>1</sup> Decreto 4.195/2002: “**Art. 10.** A contribuição de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000](#), incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties* ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

**IV - cessão e licença de uso de marcas; e**

V - cessão e licença de exploração de patentes.”

<sup>1</sup> Lei n.º 4.506/64: “**Art. 22.** Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

**d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.**

<sup>1</sup> Lei n.º 9.610/98: “**Art. 8º.** Não são objeto de proteção como direitos autorais de que trata esta Lei:

I - as idéias, procedimentos normativos, sistemas, métodos, projetos ou conceitos matemáticos como tais;

II - os esquemas, planos ou regras para realizar atos mentais, jogos ou negócios;

III - os formulários em branco para serem preenchidos por qualquer tipo de informação, científica ou não, e suas instruções;

IV - os textos de tratados ou convenções, leis, decretos, regulamentos, decisões judiciais e demais atos oficiais;

V - as informações de uso comum tais como calendários, agendas, cadastros ou legendas;

VI - os nomes e títulos isolados;

**VII - o aproveitamento industrial ou comercial das ideias contidas nas obras.”**