



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS - FACC  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Brian Rodrigues Pontes

## **Análise Contábil das Receitas no Setor Musical**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

RIO DE JANEIRO

2022

Brian Rodrigues Pontes

## **Análise Contábil das Receitas no Setor Musical**

Monografia apresentada a Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte das exigências para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

---

José Roberto Dourado Mafra. D.Sc. (Orientador)  
Universidade Federal do Rio de Janeiro

---

Luis Antonio do Nascimento Neco. D.Sc.  
Universidade Federal do Rio de Janeiro

---

Prof. Thiago de Abreu Costa. D.Sc.  
Universidade Federal do Rio de Janeiro

## CIP - Catalogação na Publicação

P814a Pontes, Brian Rodrigues  
Análise Contábil das Receitas no Setor Musical /  
Brian Rodrigues Pontes. -- Rio de Janeiro, 2022.  
33 f.

Orientador: José Roberto Mafra .  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
de Administração e Ciências Contábeis, Bacharel em  
Ciências Contábeis, 2022.

1. CPC 47. 2. Streaming . 3. Receitas de Músicas  
. 4. Fonograma. I. Mafra , José Roberto, orient.  
II. Título.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente à minha mãe, por ter me criado praticamente sozinha e com muita luta ter me dado sempre o seu melhor, finalizar esse ciclo da minha vida não seria possível sem o apoio dela.

Aos meus irmãos, Sophia e Kauã pelo incentivo, pois não importasse a dificuldade, eles me forneciam forças para continuar e atingir todo meu potencial.

Agradeço aos meus professores, pois através da dedicação deles, me proporcionaram um vasto conhecimento e com ele me concederam aprendizado para iniciar a minha vida profissional.

Gostaria de agradecer também a todas as pessoas que de alguma forma contribuíram para a realização desta pesquisa. Sejam eles amigos da época de colégio, de trabalho, da faculdade ou da vida. Sou muito grato pela ajuda que dispuseram sempre a me dar.

Também sou grato ao meu orientador Prof. José Mafra, pela sabedoria com que me orientou nesta trajetória.

Aqueles que não foram citados, deixo o meu profundo agradecimento, visto que cada pessoa contribuiu de alguma forma positiva, tanta na minha vida pessoal, como na acadêmica.

"Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes."  
(Marthin Luther King)

## RESUMO

Rodrigues, Brian. Análise Contábil das Receitas no Setor Musical. Proposta de Projeto Final de Graduação em Ciências Contábeis, na Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

O objetivo desse estudo é analisar a aplicabilidade do CPC 47 nas receitas adquiridas no setor musical e os tipos de receita. Como ocorre a contabilização das receitas constatadas? Como são classificadas? E o efeito que a pandemia provocou nas receitas originadas das plataformas de *streaming*? Esse trabalho possui uma abordagem qualitativa e se caracteriza como uma metodologia exploratória, com estudo de casos múltiplos e por pesquisas documentais e bibliográficas. Além de ser de um mercado extremamente competitivo e que sofre mudanças constantes, com a quarentena o *streaming* adquiriu um crescimento considerável na sua receita. No que se refere a receita, é possível dividir as receitas em três tipos: propagandas no *streaming*; contratos de licenciamento de fonogramas; e, shows. Em relação às receitas de shows, segundo o CPC 47, os riscos e benefícios são contabilizados quando os serviços prestados, efetivamente se transferem para o cliente, após o show.

**Palavras chaves:** CPC 47, *Streaming*, Receitas de músicas, Fonograma.

## ABSTRAC

The objective of this study is to analyze the applicability of CPC 47 in the revenue acquired in the music sector and the types of revenue. How is the recorded revenue accounted for? How are they classified? And the effect that the pandemic had on the revenue from streaming platforms? This work has a qualitative approach and is characterized as an exploratory methodology, with multiple case studies and documentary and bibliographic research. In addition to being an extremely competitive market that undergoes constant changes, with the quarantine, streaming has acquired considerable growth in its revenue. With regard to revenue, it is possible to divide revenue into three types: streaming advertisements; phonogram licensing agreements; and shows. In relation to revenue from shows, according to CPC 47, risks and benefits are accounted for when the services provided are effectively transferred to the customer after the show.

**Keywords:** CPC 47, Streaming, Music Recipes, Phonogram.

## SUMÁRIO

<b>AGRADECIMENTOS</b>	<b>3</b>
<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>8</b>
<b>2 O PROBLEMA</b>	<b>12</b>
<b>3 REFERENCIAL TEÓRICO</b>	<b>16</b>
3.1 Os Direitos Patrimoniais Consequentes dos Direitos Autorais	17
3.2 A Isenção nos termos do Art. 150 da Constituição Federal	18
3.3 O Conceito de <i>Royalties</i>	19
3.4 O Conceito de Receita e reconhecimento conforme CPC 47	20
3.5 As Receitas e os Contratos de Licenciamento	21
<b>4 Metodologia</b>	<b>22</b>
<b>5 RECEITAS ANALISADAS</b>	<b>22</b>
5.1 Shows	22
5.2 Receitas de exploração de fonogramas através de contratos de licenciamento do direito do uso por meio da distribuição digital	24
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>27</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>29</b>



## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho foi elaborado para analisar a aplicabilidade do CPC 47 nas receitas adquiridas no setor musical e mostrar o potencial desse mercado, como sendo um grande gerador de renda que obteve uma grande ascensão tecnológica nesses últimos anos. Além das dificuldades encontradas na área, o surgimento dos *streamings* revolucionou a indústria, o que se agravou durante a quarentena, onde todos os que lidam com esse ramo tiveram que se adaptar à nova forma de adquirir lucro. De acordo com a pesquisa de João Luiz de Figueiredo sobre o mercado da música e os desafios da era pós-pandemia, publicado pela ESPN“ No ranking das 34 atividades mais afetadas, publicado pelo Governo no Diário Oficial, em primeiro lugar estão as atividades artísticas, criativas e de espetáculos”

Isso se deve ao fato de ser consumido por todas as classes sociais e por diversos meios, como internet, rádios e shows. Outro motivo para ser um mercado altamente lucrativo é por ser usufruído independente do gênero, orientação religiosa, política e classe etária, além de acompanhar o mundo que vivemos, onde todos buscam mais tempo e esse é um produto de consumo rápido e que não há limites geográficos (SALAZAR et al.,2015).

O mercado da música é mais complexo do que se pode imaginar, pois além dos artistas, também existem diversos profissionais trabalhando para que tudo ocorra da maneira correta. Logo, sendo um mercado composto por uma extensa cadeia de áreas relacionadas e que consegue gerar renda para inúmeras pessoas, como a área de marketing, engenheiros de som, toda a equipe necessária para a realização dos shows e etc. Desde o artista independente, até o que trabalha com uma grande produtora, essa grande indústria lida com essa diversificação e uma informalidade existente para solução de problemas.

Essa indústria possui características únicas, estando muito relacionada com os meios de comunicação, marketing dos selos, artistas e gravadoras, independentes ou multinacionais. Essas gravadoras independentes( Laboratório Fantasma, Mainstreet e etc), mesmo que informais ou desorganizadas no início da sua trajetória, conseguem números expressivos, com um grande auxílio que a internet fornece hoje em dia para esses pequenos negócios. Com isso, até mesmo uma pequena gravadora consegue gerar uma grande renda, sem depender de grandes selos para isso.

Além do cenário complexo, há também outras variáveis que devem ser consideradas nessa indústria. Pois, existe mais de dois critérios de avaliação e mensuração para o mesmo fato gerador, como quando um artista faz uma apresentação, mas os direitos patrimoniais relativos à canção e a prestação de serviços, possuem incidência diversas.

Outro fator que o artista acaba tendo que se preocupar além da gravadora e da distribuidora, é o preço final que chega ao consumidor, onde também é difícil de ser estimado.

Com isso, como uma forma de reduzir essas perdas financeiras, alguns deputados apresentaram o projeto de Emenda Constitucional nº98/2007, que estabeleceu uma imunidade tributária para a produção musical brasileira, como comercialização de suportes digitais e físicos, tendo como única restrição para sua imunidade que estes contenham músicas compostas ou gravadas por autores, ou artistas brasileiros. Sendo assim, uma tentativa de contribuir para reverter o quadro atual de favorecimento da indústria da pirataria. O que mostrou outro ponto benéfico para essas novas plataformas, que limitaram muito mais o espaço para a pirataria agir, fazendo o artista gerar um lucro mais correspondente ao trabalho exercido.

Destacamos que o mercado da música no Brasil possui imperfeições. Por isso a necessidade da intervenção do governo neste setor. Não para ajudar no sentido de dar esmolas, mas para melhorar a competitividade das micro e pequenas empresas independentes. (SALAZAR et al.,2015, p. 5).

Quando o artista começa sua trajetória e a criar uma receita, é comum o surgimento de problemas tributáveis, sucedendo-se um amparo para as despesas fiscais que ele está incorrendo. Sendo assim, ele opta por: a) um artista autônomo e receber seu lucro, onde sendo tributáveis, será gerado uma RPA (uma incidência tributária entre 28% (IR de 15%, ISS de 2% e 11% de INSS) e 43,5% (IR de 27,5%, 5% de ISS e 11% de INSS) sobre as receitas incorridas, mas não contidas na imunidade; b) pode se caracterizar como pessoa jurídica, sendo feita a contabilização das despesas e receitas, aplicando imunidade às receitas contidas pelo Art.150 da Constituição Federal e aprimorando seus custos.

Como uma empresa, é necessário o respaldo da contabilidade em suas análises, mensurações, identificações, registro das receitas e despesas, controles e outros elementos que elaboram o patrimônio da empresa.

A indústria musical teve uma enorme expansão nos últimos anos, um dos fatores que justificam esse crescimento são as plataformas de *streaming* e a continuidade do aumento do mercado digital, onde as receitas digitais 2017 já superavam as de meios físicos e shows. Em 2020 esse número é quase absoluto, por ser um ano em que o montante declarado é composto majoritariamente pela receita digital, conforme divulgado pela Pró-Música Brasil no artigo sobre o mercado fonográfico brasileiro 2021.

Segundo o site Folha de São Paulo “A segunda fonte de receita mais importante da música no Brasil, ainda longe do *streaming*, são os direitos de execução pública, aqueles arrecadados pelo Escritório Central de Arrecadação e Distribuição (Ecad), com pouco mais de 13% do total. Essa receita, que era R\$278 milhões em 2019, caiu para R\$235 milhões em 2020, com a falta de shows na pandemia, e agora volta a se recuperar, chegando a gerar R\$280 milhões em 2021.”

O setor musical possui um cenário demasiadamente complexo, pois mesmo tendo poucos recursos, hoje se tornou possível produzir sua arte, sua música, e lançá-la ao mercado. Porém, essa viabilidade aumenta também o número de pessoas que entram no ramo sem o conhecimento sobre suas obrigações legais, direitos autorais e outros fatores tributários, criando muitas vezes uma situação onde no âmbito fiscal, esse artista se prejudica. Por muito tempo essa esfera foi dominada por grandes gravadoras, pois o custo sempre foi extremamente elevado e com isso detinham o poder sobre esse mercado, situação essa que nos tempos atuais sofreu uma grande mudança, resultando em uma distribuição menos refém de um alto capital.

A expansão do uso da tecnologia digital, refletiu diretamente na indústria, na forma de consumo e no desenvolvimento de diversos produtos que com esse avanço, agora continham uma facilidade no acesso, impulsionando conteúdos que tem ligação ao entretenimento e meios de comunicação.

O número expressivo de artistas e gravadoras independentes é concentrado em alguns estilos musicais específicos, onde é de prática comum não se dobrar às grandes gravadoras, porém ceder na comercialização digital dos fonogramas para empresas como Tratore, OneRpm, Amuse e etc.

A EC 75/2013 permitiu aos videofonogramas e fonogramas contendo obras interpretadas por artistas brasileiros ou obras musicais de autores brasileiros, tal como nas demais hipóteses elencadas no referido Art. 150 da Constituição Federal, imunidade no que compete aos impostos incidentes sobre as receitas provenientes da atividade musical, essencialmente, entre outros: Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IRPQN), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Uma reportagem publicada pela Revista Exame em 13 de setembro de 2016, evidencia que infelizmente, muitas celebridades da música, do futebol e das artes em geral, por desorganização ou mesmo com o intuito de sonegação, por sua vez criam enormes dívidas e diversos processos, fato esse gerado pela má gestão contábil e fiscal de seus ativos e rendimentos.

Nesse momento que inúmeros artistas percebem que seu sonho transformou-se em uma carreira e que é fundamental planejar-se para não incorrer em despesas tributárias desnecessárias ou até mesmo em um crime de sonegação de impostos. Com esse objetivo, é de prática comum que o artista opte por algumas formas de se estruturar, como recebendo suas receitas e estabelecendo-se como um músico autônomo, onde quando tributáveis, será necessária a emissão de RPA (Recibo de Prestador Autônomo, com incidência tributária

média que varia entre 28% (11% de INSS , 15% de IR e 2% de ISS) e 43,5% (11% de INSS, 27,5% de IR e 5% de ISS) sobre as receitas incorridas e que não estão incluídas na imunidade.

Para se ter uma breve noção do crescimento e da relevância deste mercado, foi publicado em 24 de abril de 2018 o Relatório do Pro-Música Brasil sobre o Mercado Fonográfico Mundial e Brasileiro em 2017, onde ele demonstra que o Brasil é o 9º maior mercado de música gravada, tendo movimentado USD 295,8 milhões (duzentos e noventa e cinco milhões e 800 mil dólares norte-americanos) em receitas formais declaradas, demonstrando um crescimento de 17,9% (dezessete, vírgula nove por cento) em relação ao ano de 2016.

Portanto, levando em consideração o contínuo crescimento desse mercado, principalmente após o surgimento das mídias videográficas digitais, fonográficas e da comercialização em massa dessa categoria de produto musical, o trabalho aplicado tem por objetivo analisar a aplicabilidade do CPC- 47, verificar os diferentes tipos de receitas das empresas do setor musical e constatar o impacto que a quarentena trouxe para esse esse setor.

O questionamento e a observação retratada neste texto, é o de analisar a contabilização das receitas em um cenário específico, no caso a indústria musical, apurando se as práticas contábeis que são criadas e se ajustam nessas empresas, atendem às normas tributárias e do IFRS, ou se essa área junto da sua informalidade não consegue examinar da forma correta essas organizações. Problema esse que se estende pela Emenda Constitucional nº 75/2013, onde prejudica e impede também de ser aplicado corretamente os impostos e normas contábeis, fazendo que a informalidade, já cultural, seja um fator crucial no número de sonegações fiscais e outras irregularidades.

O objetivo desse trabalho é analisar a contabilização das receitas no cenário da indústria musical, com o propósito de descobrir se utilizar o CPC 47 é possível, como ocorre a contabilização das receitas constatadas, como são classificadas e o efeito que a pandemia provocou nas receitas originadas das plataformas de *streaming*.

## 2 O PROBLEMA

Com a imensa inclusão da tecnologia e modernização dos mercados e prestações de serviços, os escritórios que prestam serviços contábeis, tem buscado cada vez mais se adaptar à nova realidade, deixando de cumprir só procedimentos básicos como emissão de guias de pagamento e simples registros de informações, a fim de lidar melhor com essas empresas as quais são responsáveis pela regularização fiscal e contábil, logo pesquisando mais sobre a legislação tributária geral e itens mais específicos, tanto em prática como teórico.

Por ser uma área um pouco diferente das tradicionais, o entendimento de quais direitos envolvem seus bens, se podem ser cedidos ou não a outra empresa, dado que seu processo é feito do desenvolvimento intelectual humano e não de uma atividade empresarial, como se caracteriza seus investimentos e se eles são intangíveis ou não, esses são alguns dos obstáculos encontrados.

O problema da informalidade nesse meio se agrava dependendo do gênero, onde alguns possuem uma cultura mais independente e acabam tendo as contratações no âmbito pessoal que ocorrem sem nenhum cuidado por parte dos músicos e muitas vezes das gravadoras.

São dois os principais desafios a serem superados para o desenvolvimento do mercado musical brasileiro. O primeiro, mais abrangente, é a informalidade generalizada do mercado brasileiro (...) Outro desafio enfrentado pelo mercado musical brasileiro é a baixa qualificação gerencial das pessoas que se aventuram em empreender na indústria da música” (SALAZAR et al., 2015, p. 5).

Consequentemente, isso prejudica no cumprimento da legislação que se relaciona a esses direitos econômicos e autorais, reconhecimento de receitas, recolhimento de impostos, separação patrimonial e emissão das notas fiscais, fazendo assim que ocorra muita união do que deveria ser patrimônio dos sócios, da empresa e do próprio artista.

Esse ano, com o forte aumento das receitas digitais, houve uma necessidade ainda maior de conseguir obter um controle. No caso dos sócios, mesmo com a criação e implementação das pessoas jurídicas, que deveriam gerir o patrimônio musical e a carreira, ainda continuavam a receber os *royalties* das plataformas de *streaming*, onde o contrato não era feito com o artista pessoa física, mas sim a empresa de modo direto pelo contratante, dando continuidade a esse modo informal, não gerando documento contábil adequado e sem qualquer recolhimento da tributação devida.

Muitas vezes as receitas adquiridas pelos artistas provenientes da comercialização dos seus direitos autorais ou de suas músicas, são amplamente imunes e, logo, podem ser recebidos por eles de diversas formas, seja pela empresa, seja pelas suas contas bancárias, ou

seja pela empresa, sem qualquer implicação contábil, jurídica e tributária e que, além do que, se eles pertencerem a empresas, os seus direitos a ela pertencem, dessa forma o contrato pode ser estabelecido pela empresa e a receita auferida na pessoa física.

Além da existência desse problema pelas plataformas digitais se considerarem intermediadoras, elas não possuem uma atenção adequada pela forma que é repassado o valor de venda de videofonogramas e fonogramas aos artistas, frequentemente usando plataformas financeiras internacionais, onde não se tem uma normatização específica pelo BACEN (Banco Central do Brasil). Essas transações não tem documento específico, como notas fiscais ou nota de honorários, o que fundamentaria a arrecadação desses valores, por mais que se trate de operações que necessitam do fechamento supervisionado do BACEM em relação aos contratos de câmbio internacionais.

A Paypal (Paypal Holdings Inc) é uma empresa americana que foi criada em 1998 por Peter Thiel e Max Levchin, e que funciona como uma processadora de pagamentos online, cobrando taxas para realizar transferências financeiras de fundos entre seus usuários, assim como outras empresas: Square, Shopify Payments e Payline. Em resumo, a Paypal realiza a tarefa de intermediador de pagamentos, operando em diversas transações internacionais, inclusive com o Brasil, apesar de não ser permitido a remuneração em dólares de valores superiores ao equivalente a R\$ 10.000,00 sem o fechamento correspondente de câmbio por meio de instituições autorizadas pelo BACEN.

O motivo, junto da razão e da importância de analisar essas receitas originadas por empresas desse ramo está no fato de que nestas empresas ocorrem algumas receitas não muito comuns, onde as mesmas são originadas da publicidade imprevista sobre esses fonogramas e da comercialização dos mesmos em plataformas digitais que são administradas por terceiros. Além dessa ocorrência, essas receitas aumentaram após o avanço da internet e do crescente mercado de mídias digitais, seja em plataformas digitais administradas por terceiros ou da publicidade incidente sobre esses fonogramas.

Segundo a Federação Internacional da Indústria Fonográfica, “o mercado fonográfico brasileiro pelo 6º ano consecutivo apresenta expansão em seus valores totais, atingidos em 2021 R\$ 2,111 bilhões, o que representa um aumento de 32% em comparação ao ano anterior”. No momento o Brasil ocupa a 11ª posição geral no ranking mundial.

Tendo em consideração somente as vendas digitais e físicas, o mercado brasileiro expandiu 34,2%, dessa maneira atingindo R\$ 1,8 bilhão. A arrecadação de direitos de execução pública para artistas, produtores e músicos atingiu cerca de R\$ 280 milhões, um aumento de 19,1% em comparação com 2020, ano que neste segmento de receita foi mais atingido. O mercado em sua totalidade alcançou R\$ 2,1 bilhões, o que retrata que moeda local, o setor esteve próximo de dobrar seu faturamento nos últimos 3 anos (21, 20 e 19), se comparado ao ano de 2018.

A divulgação também apresenta um panorama geral do mercado, onde evidencia que o crescimento desse mercado em 2021 foi influenciado principalmente pelas receitas provenientes do *streaming*, que subiram 34,6% em 2021, alcançando R\$ 1,8 bilhão. Os valores desta modalidade são responsáveis por 85,6% das receitas totais do setor.

A distribuição de música gravada em vídeo e áudio por meio de plataformas de *streaming* continua sendo a principal fonte de recursos para o mercado fonográfico brasileiro. Tendo em vista apenas a totalidade das receitas de vendas digitais e físicas, o *streaming* representou 99% em 2021 e 98,7% em 2020.

O faturamento provocado pelo setor de *streaming* de áudio remunerado por publicidade atingiu R\$ 318,2 milhões, com variação positiva de 35,4% em comparação ao verificado em 2020. Já as receitas com assinaturas em serviços como Spotify, Apple Music, Amazon Music, YouTube Music, Deezer e Tidal entre outros, alcançaram R\$ 1.084 milhões, com um crescimento de 27,8% em comparação ao ano de 2020.

De acordo com Paulo Rosa, Presidente da Pro-Música Brasil, “Após dois anos de pandemia, onde optamos por não divulgar localmente as estatísticas do mercado brasileiro, a Pro-Música retoma seu papel de principal fonte de informações sobre o setor de música gravada no País. Este relatório, apesar do foco em 2021, contém detalhadas informações sobre como o mercado comportou-se em 2020 e 2019, com a finalidade de cobrir esta lacuna em nossas estatísticas. Seguindo a tendência dos últimos anos no mundo e no Brasil, a distribuição de música por *streaming* segue como o principal modelo de negócio do setor fonográfico, já representando quase 86% do faturamento geral, seguida de longe, pelos direitos de execução pública, com pouco mais de 13% dos valores totais do mercado. Vendas físicas de CDs, DVDs e discos de vinil até tiveram crescimento em 2021, mas representam muito pouco em valores, apenas 0,6% das receitas totais. A diversidade de modelo de negócios acaba por se verificar no próprio *streaming* em si, já englobando diferentes formas de oferecimento e acesso interativo, além de funcionalidades diversas para atender diferentes perfis de consumidores de música, retroalimentando toda a cadeia produtiva da música gravada, tanto por publicidade nos modelos “*free*” como, sobretudo, por venda de subscrições/assinaturas, modelo que gera a maior parte das receitas do setor. O potencial de crescimento no Brasil ainda é grande e, se contarmos com uma melhora dos indicadores econômicos para os próximos anos, pode ser ainda maior.”

“Após dois anos de pandemia, onde optamos por não divulgar localmente as estatísticas do mercado brasileiro, a Pro-Música retoma seu papel de principal fonte de informações sobre o setor de música gravada no País. Este relatório, apesar do foco em 2021, contém detalhadas informações sobre como o mercado comportou-se em 2020 e 2019, com a finalidade de cobrir esta lacuna em nossas estatísticas. Seguindo a tendência dos últimos anos no mundo e no Brasil, a distribuição de música por *streaming* segue como o principal modelo de negócio do

setor fonográfico, já representando quase 86% do faturamento geral, seguida de longe, pelos direitos de execução pública, com pouco mais de 13% dos valores totais do mercado. Vendas físicas de CDs, DVDs e discos de vinil até tiveram crescimento em 2021, mas representam muito pouco em valores, apenas 0,6% das receitas totais. A diversidade de modelo de negócios acaba por se verificar no próprio streaming em si, já englobando diferentes formas de oferecimento e acesso interativo, além de funcionalidades diversas para atender diferentes perfis de consumidores de música, retroalimentando toda a cadeia produtiva da música gravada, tanto por publicidade nos modelos “free” como, sobretudo, por venda de subscrições/assinaturas, modelo que gera a maior parte das receitas do setor. O potencial de crescimento no Brasil ainda é grande e, se contarmos com uma melhora dos indicadores econômicos para os próximos anos, pode ser ainda maior” (Pro-Música Brasil,2021).

A verificação fiscal e contábil das receitas no balanço da empresa, muitas vezes são pontos de muita relevância para sua continuidade, transparência e viabilidade. Não apenas nesse ramo, mas como qualquer outro onde o despreparo dessas atividades econômicas, administrativas e contábeis pode acarretar diversas multas fiscais, levando a falência da empresa.

Portanto, o contínuo crescimento desse mercado e a limitação do objeto de trabalho, acabam por sua vez fazendo que a contabilização das receitas possuam uma grande informalidade. O desconhecimento das particularidades desta indústria, dificulta o trabalho do contador para atender as demandas dessas empresas, e sob o manto da “imunidade musical” que foi estendida na Emenda Constitucional nº 75/2013, impede de executar corretamente as normas contábeis e de pagar os devidos impostos e a distribuição de lucros, que é usualmente feita de forma informal, sendo muito autuadas por sonegação fiscal e outras irregularidades.

O cumprimento da legislação no que tange aos direitos autorais, reconhecimento de receitas, emissão de notas, recolhimento de impostos e separação patrimonial, ainda é muito prejudicada.

Há muitos casos de empresas que mesclam o próprio patrimônio com o dos sócios, onde muitas vezes recebem seus honorários ou os *royalties* pagos pelas plataformas digitais diretamente dos contratantes. Essa forma de trabalho informal, que se tornou cultural, prejudica o controle fiscal e contábil, pois todo esse processo pode ocorrer sem qualquer recolhimento de impostos ou emissão de algum documento contábil e fiscal, por meio da conta bancária da própria empresa ou do uso de terceiros. Pelo fato das receitas portarem como origem a comercialização de fonogramas e direitos autorais, as mesmas são amplamente imunes. Desse modo, o recebimento é permitido de diversas formas, seja diretamente em suas contas bancárias ou pela empresa. Sendo assim, não ocorre nenhuma implicação tributária ou



contábil, a visto disso a receita pode ser recebida por uma pessoa física e o contrato pode ser firmado pela empresa.

Essa desorganização patrimonial não possui um conceito estabelecido, mas é reconhecido que essa desordem patrimonial ocorre quando há um abuso da personalidade jurídica, utilizando esse artifício para acobertar práticas ilegais ou quando os negócios dos sócios se embaralham com os da pessoa jurídica.

O foco dessa pesquisa não é o aumento das receitas no setor musical, mas sim conseguir entender o meio que essa receita é originada, compreender de forma clara e objetiva esse mercado e com isso ter uma visão ampla do rendimento que é gerado nessa indústria em termos contábeis.

Esse tipo de comércio está sujeito à prestação de serviços realizados pelas grandes plataformas internacionais, onde as mesmas controlam os preços dos “produtos” vendidos, os repasses financeiros e a apuração das receitas. Logo, o registro e a classificação das receitas pertencentes a comercialização digital de fonogramas é uma das principais dificuldades que a contabilidade encontra, pois sua respectiva receita pode ou não está inclusa na imunidade tributária

Dessa maneira, o problema encontrado em confronto com a contabilidade nestas empresas do ramo musical, é de que forma deve ser feito os devidos registros e classificações auferidas da comercialização dos fonogramas e a publicidade que a integra, além de saber se tal receita está ou não respaldada pela imunidade tributária do Art. 150 da C.F.

Com esse propósito, o presente trabalho apresentado trata de responder as seguintes perguntas: (i) é possível aplicar o CPC 47 às receitas identificadas? (ii) qual a tributação incidente sobre as receitas identificadas? (iii) quais as receitas auferidas pelas empresas musicais analisadas? (iv) qual foi o efeito que a pandemia provocou nas receitas originadas das plataformas de *streaming* ?; e, iv) as receitas obtidas pelas empresas do ramo musical estão, parcial ou totalmente, protegidas pela imunidade tributária estabelecida pelo Art. 150, VI, “e” da Constituição Federal?

### **3 REFERENCIAL TEÓRICO**

Em 1941, o jurista brasileiro Miguel Reale demonstrou que o direito é composto por três elementos: valor, norma e fato.

Segundo Reale, o direito não é um genuíno regulamento ou um puro fato, porém seu objeto social que fornece uma conduta bem estruturada, que por sua vez deve ser aplicada por uma autoridade competente. Portanto, o direito é constituído valores já preestabelecidos, uma lei que é imposta e o fato jurídico.

Logo, na análise existe uma norma jurídica que constitui a obrigação de tributar e contabilizar sob a pena de multa e incursão em fraude fiscal e contábil. Assim, conseguimos

garantir que pela aplicação teórica a) caso não ocorra a tributação e contabilização, com base em valores determinados e na norma imposta, será necessária a criação de uma sanção a quem deixou de cumprir com essas obrigações; b) se ocorrer alguma receita, a mesma terá que ser tributada e contabilizada.

Poderíamos multiplicar os exemplos para desmontar que as estruturas normativas, que constituem o Direito Objetivo, não são meras formas lógicas, vazias mas formas de uma experiência concreta, cujas linhas dominantes ou essenciais foram abstraídas da realidade social para operar como instrumento de disciplina social, isto é, como “modelos jurídicos.” (REALE1976, p. 4).

Desse modo, por essa teoria é essencial que sejam averiguados os valores que se planeja garantir, os exatos termos do fato jurídico e a norma específica a ser utilizada nesse fato jurídico.

O fato sobre o qual irá se aplicar a norma é previsível, e é essencial que ele esteja ligado à análise por nexos causal claro e identificável, com o propósito que surte efeitos em outros.

### **3.1 Os Direitos Patrimoniais Consequentes dos Direitos Autorais**

Os direitos autorais são direitos resultantes da atividade intelectual humana. A visto disso, tem sua parte moral assegurada por Lei, quanto à sua indisposição e à parte patrimonial com previsões específicas para usufruto, gozo e disposição.

Portanto, as pessoas jurídicas, de modo geral, não produzem direitos autorais, pois não há capacidade jurídica para tal fim.

Os direitos de natureza conexo e autoral, quando patrimoniais, no entanto, conseguem ingressar o patrimônio das pessoas jurídicas por meio de contratos específicos regulamentados pelo Código Civil e pela Lei 9610/98.

A Lei 9.610/98, determina, em seu artigo Art. 49, que os direitos de autor podem ser parcialmente ou totalmente transferidos a terceiros, seja por seus sucessores ou por ele, a título universal ou singular, por meio de licenciamento, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas algumas limitações previstas na própria Lei. Também estabelece que mediante contrato de edição, irá poder autorizar a editora estabelecida nos termos da Lei, a divulgar e a reproduzir a obra artística em caráter de exclusividade, a publicá-la e a explorá-la pelo prazo e nas condições acordadas com o autor.

Além disso, determina, em seus Art. 90 e seguintes, que o artista executante ou o produtor fonográfico, possuem o direito exclusivo de, a título oneroso ou gratuito, permitir ou proibir a reprodução dos fonogramas por eles produzidos, ressalvados os direitos morais, tal como oferecer a terceiros por meio do contrato oneroso ou gratuito.

Desse modo, se torna possível uma empresa musical adquirir em cessão onerosa ou gratuita os seguintes direitos patrimoniais autorais e conexos: a) direitos patrimoniais resultantes da comercialização da reprodução de fonogramas em lojas virtuais ou físicas, ressalvados os direitos morais do produtor musical e do intérprete; b) direitos resultantes da edição, que permite à pessoa jurídica adquirir os direitos decorrentes da publicação e divulgação da obra, nos termos combinados com o autor; e, por fim, c) direitos patrimoniais adquiridos de publicidades relacionadas aos videofonogramas divulgados por meios da utilização dos fonogramas em novelas, propagandas de rádio, tv ou virtuais.

### **3.2 A Isenção nos termos do Art. 150 da Constituição Federal**

De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional, um imposto pode ser definido como uma prestação pecuniária compulsória de qualquer espécie, não causado por ato ilícito cometido pelo prestador, expresso em moeda, estabelecido por lei e cobrado por meio de atividades administrativas pertinentes (União, Estados, Municípios e Entidades Autorizadas) para fins de interesse público.

Segundo com os critérios teóricos de Carvalho (2008), os tributos são ainda divididos em 5 (cinco) tipos diferentes: a) Binômio constitucional: hipótese de incidência e base de cálculo; b) vinculante; e, c) para onde vai a receita tributária): Tributos (prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não constituindo sanção por conduta ilícita, estabelecido por lei e cobrado por meio de ação administrativa totalmente vinculante; com quaisquer disposições específicas do Estado e sem destino específico); Taxas (prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não constitui sanção por conduta ilícita, está previsto em lei e é cobrado por meio de atividades administrativas inteiramente relevantes; diretamente relacionado com as disposições específicas do Estado sem destinação específica); contribuição para melhoria (benefício pecuniário obrigatório, em dinheiro ou valor que nele possa ser expresso, não constitui sanção por conduta ilícita, estabelecida em lei e cobrada por via administrativa atividade totalmente relacionada; interesse específico do Estado Indiretamente relacionado a benefício econômico ao contribuinte e sem destinação específica; Empréstimo obrigatório (prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não constituindo sanção por violação da lei, estabelecido por lei e cobrado através de uma atividade administrativa puramente conexa, destinado ao pagamento de despesas extraordinárias decorrentes de uma calamidade pública, guerra ou a sua iminência; finalmente, a doação( obrigatória prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não constitui sanção por *acto ilícito*, é estabelecido por lei e é cobrado através de atividade administrativa puramente relevante; não tendo nenhuma prestação específica do Estado e com destinação específica.

Portanto, em geral, os direitos autorais não estão abrangidos pela isenção tributária estabelecida, são apenas gravações de som e vídeo de música realizadas no Brasil por artistas brasileiros e seu material, suporte digital ou físico, logo, trata-se de um fonograma e os produtos fonográficos isentos estão, portanto, excluídos do seu âmbito, bem como as remunerações e lucros por cessão de direitos por empresas do ramo musical.

Assim, ficam excluídos da isenção tributária: direitos autorais, direitos morais de autor; e conexos de autor ao alterar fonogramas ou utilizá-los para fins publicitários; gravações realizadas no exterior por músicos brasileiros; fonogramas e gravações de vídeo realizados no Brasil por artistas estrangeiros; gravações de som e gravações de vídeo; impostos sobre a renda e lucros das empresas que adquirirem direitos de comercialização de mídia contendo essas gravações.

Nesse sentido, é importante ressaltar que uma mesma composição musical, como a música “Ela Vai Voltar” da banda Charlie Brown Jr, quando cantada pelo próprio autor, produz um fonograma, quando cantada por outro artista ou banda, como por exemplo, Gabriel Pensador, produz outro fonograma, outro exemplo seria se a canção fosse usada como parte de um comercial de rádio ou TV, um novo fonograma, visto como fonograma publicitário e não protegido pela imunidade constitucional.

### **3.3 O Conceito de *Royalties***

*Royalty* é um valor pago por alguém ao proprietário pelo direito de usar, desenvolver e vender uma mercadoria ou propriedade intelectual. Alguns exemplos são marcas, terrenos e obras.

É determinado que é lícito pagar tal remuneração a título de *royalties*, embora neste caso seja necessário discutir a verdadeira natureza de tais pagamentos quando a música é comercializada digitalmente e na forma que tal marketing resulta de remuneração, não apenas para os titulares de direitos morais, mas também para licenciados ou cessionário do direito patrimonial.

Isso se deve ao fato de que quando fonogramas ou gravações em vídeo são comercializados na Internet por meio de lojas especializadas, entendemos que se estabelecem dois negócios jurídicos distintos: a) Exploração econômica dos direitos patrimoniais do autor, onde identificar as condições que dão origem à obrigação de pagamento de *royalties*: exploração de direitos autorais pela comercialização da mídia digital que contém o conteúdo amparado por esses direitos; b) O direito de reprodução e venda, devido ao titular dos direitos contratuais de reproduzir e comercializar o fonograma, vendido a terceiros e recebido após liquidação, em contrapartida da conta, onde o preço vendido ao consumidor é realizado por lojas virtuais contratadas. Nesse caso, mesmo que o mercado efetivamente chame essa

remuneração de *royalty*, não é um *royalty*, mas o preço de venda da mídia digital de música independentemente do tratamento determinado pelo mercado, os demais tributos não contemplados pela isenção incidirão.

Com relação aos *royalties*, as entidades devem reconhecer a receita de duas formas:

i) Considerando vendas ou cumprimento de obrigações de desempenho em relação às obrigações integrais, quando ocorrer com base em *royalties* de vendas ou promessa de uso em troca de licenciamento de propriedade intelectual; e (ii) Na forma especificada no contrato de licença, tratando apenas de *royalties* pelo uso de direitos autorais (*royalties* baseados no uso).

### **3.4 O Conceito de Receita e reconhecimento conforme CPC 47**

De acordo com o Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual (CPC00 – R1 Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil- Financeiro), a receita é estabelecida como um aumento no benefício econômico durante um período contábil na forma de entrada de recursos, ou aumento de ativo, ou diminuição de passivo que resulte em um aumento no patrimônio da entidade e não seja uma contribuição de recurso do proprietário principal. A receita é gerada no curso das atividades do dia-a-dia de uma entidade e com vários nomes, como vendas, dividendos, *royalties* e etc.

Portanto, a receita não deve ser confundida com as entradas de caixa gerais, pois elas representam as entradas de caixa relacionadas às atividades corporativas e algumas outras transações, como receitas financeiras realizada pela entidade por um determinado período de tempo, como um ano fiscal.

O CPC 47 (CPC, 2017), é objeto de grandes discussões, pois ele estabelece 5 etapas básicas para o reconhecimento das receitas: a) Identificação das obrigações de execução, as demandas e as exigências de cada contrato; b) Identificação dos contratos ativos com os clientes; c) Determinação do preço de cada parte do processo de entrega, por escrito, em um contrato; d) Determinação do preço devido em decorrência do cumprimento de cada parte ou processo previsto no contrato; e) Reconhecimento da receita decorrente a cada entrega prevista no contrato realizada e cumprida.

Em 2016 a KPMG Business Magazine 38, informou que o novo modelo de reconhecimento de receitas é reconhecido a partir da avaliação de 5 etapas: a) ) Identificação das obrigações de desempenho; 2) Identificação do contrato; 3) determinação do preço de transação; 4) alocação do preço de transação; e, por fim, 5) reconhecimento da receita.

O objetivo do CPC 47 é determinar os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar as informações úteis aos usuários das demonstrações contábeis, sobre a natureza, o valor e a incerteza de receitas e fluxos de caixa originados de contratos com clientes.

Apesar da intenção do pronunciamento ser inicialmente criar uma norma capaz de fixar todas os fundamentos e as condições para a contabilização das receitas em geral, ele

determinou que tem por fundamento estabelecer a forma de contabilização e reconhecimento de receitas decorrentes de contratos de venda de mercadoria ou de serviços a clientes e que a entidade apenas deve aplicá-lo se a contraparte do contrato for um cliente.

### **3.5 As Receitas e os Contratos de Licenciamento**

Em termos legais, um contrato de licença é um contrato de um licenciante, para licenciar esse bem ou direito a um terceiro para que o terceiro possa usar ou explorar esse direito ou bem, após pagamento à entidade detentora do ativo.

Para o licenciado, o valor pago pela licença é uma despesa. Quanto ao licenciante, pois é o ingresso total de um ou mais benefícios econômicos da empresa durante o ano, resultando em aumento do lucro da entidade ou diminuição de seu prejuízo, onde nos termos do CPC 00 - Estrutura Conceitual, trata-se de uma receita.

Nesse caso, o CPC 47 entende que, nos termos do artigo 9º de seu texto, a licença é equiparada aos bens ou serviços resultantes das atividades normais da entidade, e o licenciado é equiparado à imagem do cliente, tratando o contrato de licença como contrato do cliente.

A propriedade intelectual do licenciante e o licenciamento de propriedade intelectual de software e tecnologia podem ser objeto de tais acordos; músicas, filmes e outras formas de mídia; direitos de franquia; e marcas registradas, patentes e direitos autorais.

O referido CPC também estipula que, além de prometer conceder uma licença ao cliente, o licenciante também pode se comprometer a transferir outros bens e serviços juntamente a licença. Neste caso, se o fornecimento desses bens e serviços estiver expressamente declarado no contrato, ou sua expressão for uma prática comercial, o licenciante deve aplicar os artigos 22 a 30 do CPC 47, para efeitos de identificação de cada obrigação de desempenho contratual e de decisão sobre a sua separação contabilística, uma vez que existem obrigações de desempenho que são a transferência de direitos de propriedade intelectual que ocorrem durante todo o período contratual.

Portanto, se a propriedade intelectual que o cliente tem direitos como resultado da licença tiver uma função independente significativa, a maior parte do benefício da propriedade intelectual será derivado dessa função, de modo que a capacidade do cliente de se beneficiar da propriedade intelectual não seja significativamente afetada pelas atividades do licenciante. Logo, em um contrato de licença que resulte no efeito autônomo da propriedade intelectual licenciada, o licenciado pode se beneficiar da licença independentemente das ações tomadas pelo licenciante. O contrato atende aos requisitos estabelecidos no CPC 47, de modo que o licenciante pode contabilizar sua contraparte como receita. Os tipos de propriedade intelectual que costumam ter funções independentes importantes são: software, fórmulas de drogas ou compostos biológicos e outros conteúdos de mídia completos( por exemplo

programas de televisão, filmes e gravações musicais).

No entanto, se a funcionalidade da propriedade intelectual licenciada for afetada pelas atividades do licenciante, o licenciante deve tratar o compromisso de conceder a licença como uma obrigação de desempenho ao longo do tempo, pois o cliente adquirirá e consumirá o licenciante ao mesmo tempo. fornecer acesso à sua propriedade intelectual quando ocorre o desempenho. A visto disso, o licenciante somente reconhecerá a receita deste contrato se tiver cumprido suas obrigações de desempenho e os benefícios decorrentes da cessão desta licença ao cliente puderem ser mensuradas com segurança.

## **4 Metodologia**

Este trabalho tem caráter exploratório, onde de acordo com Fabiano Maury (2012) esse modelo de estudo “busca conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro e construir questões importantes para a condução da pesquisa”. Ainda é ressaltado por ele que “Explorar um assunto significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas”.

Quanto aos meios, o estudo se utilizou de múltiplos casos, com exemplos da prática do mercado. Segundo Herriott & Firestone (1983), “As provas resultantes de casos múltiplos são consideradas mais convincentes, e o estudo global é visto, por conseguinte, como sendo mais robusto” (Apud. Robert Yin, 2005). Além disso, foram realizadas pesquisas bibliográficas e pesquisas documentais, tendo uma abordagem qualitativa.

## **5 RECEITAS ANALISADAS**

### **5.1 Shows**

O conceito de Show por muitas vezes é definido como um concerto ou espetáculo, onde pode ser apresentado em rádios, televisões e outros aparelhos ou meios de apresentação. Se tratando das grandes empresas musicais, esses shows usualmente ocorrem em casas noturnas ou de espetáculos, com a finalidade de entreter um grupo específico de pessoas, onde é feito um contrato de prestação de serviços, no qual deve conter o valor acordado, data da performance e as condições estabelecidas para o espetáculo.

As receitas resultantes dessa categoria de contrato pelas empresas, tem o seu reconhecimento sujeito às condições previstas no CPC 47, visto que trata exclusivamente de um contrato individual com cliente, no qual a entidade pretende transferir serviços e receber uma contraprestação, conforme acordado antecipadamente.

Após os requisitos legais que permitem a contabilização do contrato serem atendidos, a análise do tratamento passa a ser dado ao recebimento antecipado e realizado pelo cliente, nos termos do contrato já firmado.

Sendo assim, a entidade deve reconhecer a contraprestação obtida do cliente como passiva, até que seja prestado ao cliente os serviços acordados no contrato ou que seja restituído ao cliente a contraprestação recebida resultante de uma rescisão contratual, conforme estabelecido no artigo 16 do CPC 47. De todo modo, o passivo deve ser mensurado pela quantia da contraprestação recebida do cliente, em qualquer dos caso.

Observe que a receita obtida com a prestação de serviços, no caso o show, é a receita gerada pelas operações da empresa, onde apenas deve ser reconhecida pela empresa, após a confirmação da realização real, quando os serviços prometidos transferidos neste momento realmente ocorrem conforme o acordado com o consumidor.

É muito comum encontrarmos algumas adversidades com o tipo de contrato de serviço analisado, por está relacionado ao momento em que o serviço prestado deve ser faturado.

Em termos contábeis, a receita só pode ser reconhecida após o término do show, portanto, os valores recebidos antes disso são todos adiantamentos de caixa recebidos e, teoricamente, nenhuma fatura será emitida.

No entanto, é comum o contratante exigir que o contratado emita uma fatura de serviços para justificar o adiantamento pago, mesmo sendo mais apropriado emitir um recibo em vez de uma fatura. Legalmente, os serviços são faturados apenas se a receita puder ser efetivamente reconhecida em termos contábeis e não no momento do pagamento antecipado. Para adiantamentos, qualquer que seja a expectativa do contratante, o documento correto a ser emitido é o recibo.

À vista disso, independentemente do regime fiscal aplicável à empresa, à medida que a fatura de serviço é emitida, ocorre o fato gerador e o imposto recolhido deve ser cobrado pela autoridade fiscal correspondente à taxa predeterminada. Portanto, verificou-se que haverá imposto retido ao fisco em razão da emissão da nota fiscal, dessa forma criando a necessidade contábil de criar uma conta de ativo referente aos tributos.

A importância de destacar que a emissão de nota fiscal relacionada ao adiantamento não permite que prestador de serviços reconheça o valor recebido em uma conta de resultado como receita da empresa, pois se tratar de um adiantamento.

As alíquotas do Simples Nacional são alteradas segundo a atividade da empresa e a receita bruta acumulada nos últimos 12 meses. Uma empresa que possui uma receita bruta acumulada nos últimos 12 meses até R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil Reais) detém uma alíquota do Simples Nacional que corresponde a 6% e a repartição entre os diversos tributos contemplados no Simples Nacional são: 3,5% para CSLL (Contribuição Social Sobre Lucro Líquido); 4% para IRPJ (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica); 2,78% para PIS/PASEP (Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público); 12,82% para COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social); e 33,50%



para ISS (Imposto sobre Serviços). Uma empresa com receita bruta acumulada nos últimos doze meses maior que a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil Reais) e menor a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil Reais) possui uma alíquota do Simples Nacional corresponde a 33% (trinta e três por cento) e a repartição entre os tributos contemplados no Simples Nacional são: 4,95% para CSLL; 11,55% para IRPJ; e 1,145% de PIS 5,29% de COFINS.

## **5.2 Receitas de exploração de fonogramas através de contratos de licenciamento do direito do uso por meio da distribuição digital**

As empresas do ramo musical concedem às plataformas de *streaming*, por meio da assinatura de contratos específicos para esse fim, sendo uma licença exclusiva ou não para distribuição, publicação, transmissão, exploração comercial, retransmissão, divulgação publicitária, comunicação e reprodução de conteúdo dos fonogramas detalhados no contrato e para distribuição em lojas e serviços digitais em território nacional e estrangeiro.

São contratos, onde, as empresas do ramo musical licenciam para terceiros os direitos patrimoniais sobre a exploração dos fonogramas que lhe pertencem, concedendo assim que a empresa licenciada consiga explorar comercialmente os fonogramas, permitindo sua reprodução, distribuição e venda de cópias em mídia digital e arrecadar os valores decorrentes da venda ao consumidor final e do pagamento dos direitos autorais resultantes da execução desses fonogramas.

A descrição da remuneração no contrato é sobre a rubrica de *royalty*, porém é qualificada de diferentes formas, como: 1) Um percentual da receita líquida adquirida pela licenciada a título de remuneração pela audição tipo *streaming* de cada visualização e fonograma realizado através das plataformas virtuais, em que a licenciada distribuiu as cópias passíveis de comercialização e reprodução dos fonogramas da empresa do ramo musical; 2) Um percentual estabelecido do valor da receita líquida adquirida pela licenciada com as vendas do download de cada fonograma.

Sendo assim, o incremento de caixa resultante da relação jurídica estudada não é fundamentada simplesmente por meio de um contrato individual com cliente, onde a entidade espera realizar a transferência de bens ou serviços e obter uma contraprestação.

Por meio de um contrato de licenciamento é estabelecida a relação jurídica, em que a empresa do ramo musical licencia para a plataforma virtual seus direitos autorais de exploração do patrimônio, concedendo que ela contrate terceiros em seu nome e, ao mesmo tempo, realize a entrega em consignação do direito de reprodução e comercialização de seus fonogramas, por meio do recebimento de parte da receita da comercialização desses produtos, logo, um contrato de licenciamento de direitos cumulado com a transferência de bens ou direitos .

Nesses contratos faz-se necessário se atentar à alguns fatores para realizar

corretamente as devidas implicações contábeis do negócio, como à natureza do negócio jurídico firmado entre as partes, isto é, mesmo que o contrato em questão seja chamado regularmente de contrato de licenciamento e que as receitas pertencentes a ele sejam chamadas de *royalties*, sua essência na realidade é híbrida, mesclando contraprestações e prestações consequentes de uma relação jurídica de licenciamento com contraprestações e prestações da venda de fonogramas em mídias digitais, de forma similar à consignação de bens.

No âmbito jurídico, há uma recíproca de quatro contratos diferentes: o primeiro deles é um contrato de sublicenciamento e distribuição onde o distribuidor fornece às lojas virtuais, uma sublicença restrita dos direitos autorais e realiza uma consignação, sem exclusividade, nas lojas virtuais, cópia dos fonogramas para que essas vendam esses produtos por meio do pagamento de preço certo e acordado; o segundo é firmado entre a detentor dos fonogramas e videofonogramas, onde o mesmo licencia com exclusividade o direito para ser realizada a exploração comercial em seu nome, e “consigna” com exclusividade sua cópia fonte ao seu cliente para que ele consiga comercializar esse produto nos mercados digitais, sendo necessário um distribuidor ou intermediário, empresa essa que vai ser gestora da comercialização de fonogramas em lojas digitais (Ex. OneRPM, Amuse, etc).

Sendo assim, é necessário realizar um corte didático, pois o intuito não é analisar as receitas que envolvem a cadeia de contratos das empresas do ramo musical, os contratos realizados entre a distribuidora e as lojas virtuais não serão analisados, vamos direcionar nosso foco aos contratos realizados entre a distribuidora e a entidade musical.

Nos contratos de licenciamento de exploração de direitos autorais do patrimônio cumulado com o fornecimento dos fonogramas digitais em estudo, observamos que os serviços e os bens prometidos não são diferentes nessa relação, ainda que consigam ser distintos em alguma outra relação jurídica), visto que, (i) O direito consequente do contrato licenciamento apenas tem a eficácia se transferido ao cliente jutos dos fonogramas. Logo, os serviços e os bens que integram o contrato, nos termos do Artigo 30<sup>21</sup> do CPC 47 (CPC, 2016), constituem um grupo e dessa forma devem ser tratados; e, da mesma forma. (ii) A exploração dos fonogramas somente pode ocorrer caso o cliente tiver a licença para a exploração.

No momento de ser realizado o reconhecimento das receitas, o objeto do contrato na ocasião presume a satisfação da obrigação do desempenho no momento que ocorre a transferência do direito de reprodução privada ou da disponibilização do serviço de *streaming* ao cliente final das lojas virtuais. Dessa forma, um contrato de consignação, as receitas só podem ser reconhecidas pela empresa musical posteriormente a satisfação da obrigação de desempenho, contendo a efetiva prestação de contas da apuração de venda de produtos e disponibilização de serviços por parte da distribuidora.

Superadas as questões de reconhecimento e mensuração de receitas resultantes de

contratos analisados, há uma questão muito complexa que precisa ser abordada, que é a compreensão do tratamento jurídico-contábil-financeiro dessas receitas.

O tratamento se caracteriza como incorreto, visto que os *royalties* necessitam ter um tratamento contábil- fiscal diferente nas receita originadas de venda de produtos e as receitas de prestação de serviços.

Esses diferentes objetos contratuais precisam ser tratados de forma segregada, uma vez que a imunidade constitucional considera apenas os tributos incidentes sobre fonogramas, gravações em vídeo e seus meios físicos e digitais, e não menciona sua extensão às receitas geradas pela transferência dos referidos fonogramas à um terceiro pelos direitos de uso financeiro do fonograma.

Desse modo, as imunidades fiscais estabelecidas não abrangem os direitos autorais, mas sim os fonogramas feitos no Brasil por artistas brasileiros e seu suporte material, seja ele digital ou físico.

A visto disso, ficam excluídos da isenção tributária as gravações feitas no exterior por músicos brasileiros; os direitos patrimoniais do autor, quando os fonogramas forem transformados ou utilizados para fins publicitários; gravações de som e vídeo feitas no Brasil por artistas estrangeiros; tributos sobre a renda e lucros de empresas que venham a adquirir direitos de comercialização de mídia contendo esses fonogramas por meio da transferência, e os motivos entendidos pelo autor.

Assim, em termos conservadores, as receitas advindas dessa espécie de contrato deveriam ser segregadas e tratadas, contabilmente e tributariamente, de forma diferenciada, ainda que reconhecidas no mesmo momento temporal, ou seja, após a transferência efetiva dos bens (cópia dos fonogramas em mídia digital) ou direitos (ouvir a música através do pagamento do serviço de *streaming*).

Portanto, é conservador afirmar que as receitas de tais contratos devem ser segregadas e tratadas de forma diferenciada na contabilidade e na tributação, ainda que reconhecidas concomitantemente, ou seja, após a efetiva transferência dos bens

Infelizmente, no entanto, isso claramente não é possível, pois depois de fornecer contas e enviar relatórios de marketing, são pagas às empresas de música um valor fixo pela música vendida em plataformas digitais ou em seus serviços de música ouvida. Quanto desse pagamento se refere ao valor único fixo para *royalties* e quanto é para vender um produto ou prestar um serviço

Assim, de acordo com as melhores práticas contábeis, as receitas dos contratos celebrados entre as empresas do ramo musical e as editoras das plataformas digitais só podem ser reconhecidas quando liquidadas entre as entidades e as editoras. Somente neste momento deve ser emitida a fatura e calculado o imposto cobrado.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O foco do estudo foi em gravações da obra musical, portanto, a fixação de uma obra em um meio, onde possui suporte material e sendo assim um fonograma. Não analisamos a composição musical que possui letra e melodia ou apenas a melodia e que pode ser interpretada de diversas formas, ou seja, uma obra musical

No que se refere a receita, é possível dividirmos os tipos de receita em: (1) As receitas adquiridas de propagandas que possuem vínculo com à execução de streaming de vídeos em plataformas digitais; (2) As receitas originadas de contratos de licenciamento de direitos e comercialização de fonogramas em mídias digitais; e, (3) As receitas adquiridas de contratos de shows. Em relação às receitas de shows, de acordo com o CPC 47 (CPC, 2016), os riscos e benefícios são contabilizados quando os serviços prestados, efetivamente se transferem para o cliente, logo, após a realização legítima do show.

Em relação ao contrato de licenciamento de direitos e comercialização de fonogramas em mídias digitais e ao contrato de prestação de serviços em *streaming* de fonogramas, as três receitas geradas por este contrato são receita de vendas de produtos, *royalties* de licença e prestação de serviços. Desse modo, são 3 tipos de tratamento fiscal que lhes é dado. Em termos contábeis, tendo em conta a sua especificidade, estes três tipos de receitas devem ser contabilizados separadamente, ainda que sejam reconhecidos a partir do mesmo momento da transferência dos riscos e benefícios ou do desempenho do contratante que está vinculado por contrato. Em termos de tributação, estes três tipos de rendimentos também devem ser tratados de forma diferente, a especificidade de cada tipo de rendimento dos regimes fiscais.

Em relação à questão de como classificar e registrar as receitas de vendas digitais de fonogramas e anúncios relacionados a eles na contabilidade das gravadoras, entendemos que existem 5 tipos principais de receitas: a) receita de shows; b) receita de serviço de disponibilização de música para escuta em *streaming*; c) concessões para transferência de receita de *royalties* de direitos autorais; d) receita de publicidade proveniente da monetização de vídeos nos canais do YouTube; e, e) receita de venda digital de gravações de som e vídeo.

Questionando se os fonogramas e fonogramas feitos por artistas e cedidos a gravadoras, quando reproduzidos digitalmente, a venda de bens ou serviços em questão, a análise e o relatório deste trabalho mostram que nesse tipo de contrato, há três objetos geradores de receita relacionados: Licenciamento de direitos; venda de produtos e prestação de serviços. Em relação ao nome que os fonogramas recebem quando entregues a terceiros para comercialização, consignação de bens ou cessão de direitos de autor, cessão de direitos de comercialização, foi apresentado que nesse tipo de relação, encontramos um contrato híbrido que contempla o licenciamento de direitos autorais de exploração comercial para a

venda de fonogramas, venda de fonogramas em mídias digitais e prestação de serviços de disponibilização de fonogramas digitais para audição *streaming* mediante pagamento por execução ou mensal.

Sobre quando a receita da venda desses fonogramas deve ser reconhecida pela gravadora, ela deve ocorrer no momento da venda ao consumidor final, no cálculo das vendas mensais na plataforma digital ou pelo valor da transferência da plataforma digital para a gravadora, quando efetivamente transferida. No que diz respeito se a receita do terceiro com o marketing é de venda de serviços, venda de mercadorias, *royalties*, remuneração de direitos autorais ou receita financeira, entende-se que os contratos de comercialização de fonogramas incluem licenciamento de direitos, receita de vendas de produtos e prestação de serviços.

Quanto à forma como são tributados os rendimentos das empresas do ramo musical, é necessário ter a informação do tipo de rendimento identificado e o regime fiscal escolhido pela entidade. Como resultado, as constantes mudanças trazidas pelos novos mercados, produtos e serviços criados pelos meios digitais e pela Internet estão obrigando os aplicadores, legisladores e autoridades fiscais a refletirem sobre a fiscalização e a contabilidade de forma que a incidência tributária e as demonstrações financeiras atinjam o crescimento dessas empresas.

As demonstrações financeiras são baseadas em refletir a situação real, condições e volumes da empresa para usuários externos e internos. No entanto, é impossível explicar com segurança o desconhecido.

É necessário ter o profundo conhecimento da empresa que se pretende contabilizar, é fundamental investigar e obter o entendimento dos negócios jurídicos dos seus clientes, pois além de afetar as operações contábeis, esse processo vai ter impacto nas demonstrações contábeis.

O surgimento dos blogs e plataformas de *streaming* como Spotify e tantos outros produtos que geram grandes receitas por meio das mídias virtuais, lamentavelmente, não obteve o acompanhamento necessário, não adaptou as normas contábeis-jurídicas, que por sua vez reflete nas demandas desse mercado. Além disso, os profissionais não receberam acompanhamento ou capacitação dessa modernização.

Por inúmeros motivos, sempre que ocorre o surgimento de uma nova tecnologia ou uma nova demanda, é necessário que ocorra sua regulamentação. Porém, a regulamentação muitas vezes não acompanha a modernização, existindo sempre um atraso da regulamentação a nova demanda. Essa dificuldade também reflete na capacitação dos profissionais da área, o que por sua vez cria uma adversidade. Uma solução viável é procurar nas normas e nos princípios contábeis, fundamentos para que seja possível se basear e capaz de definir de forma segura os trabalhos que devem ser reavaliados, e com isso ajudar nas operações contábeis que vão refletir nas demonstrações. Por mais que esses fatos modifiquem

alguns componentes do relatório contábil, ainda não possuem, ao certo, norma específica que seu tratamento seja regularizado.

Grande parte das empresas do ramo musical tiveram início em um mercado antigo e estão tentando se adaptar ao novo mundo empresarial. Esse movimento abriu portas para mercados mais alternativos, onde conseguem capitalizar todo o tipo de artista. Tal espaço é muito relevante para empresas contábeis, onde por meio de um estudo aprofundado conseguem ter mais confiança nas particularidades desse ramo.

As empresas que demonstram adversidades contínuas sem obter o suporte contábil necessário que forneça a devida segurança contábil e segurança fiscal, surgem de um espaço de mercado onde existe um grande abismo entre as pequenas empresas, aquelas que não possuem nenhuma organização e as grandes empresas multinacionais.

Esse mercado musical sofreu uma revolução pós internet, onde muitas oportunidades surgem e geram uma grande quantia, porém, há uma administração catastrófica, que por sua vez também cria uma grande quantidade de problemas.

É de extrema importância estudar as receitas provenientes das entidades que atuam nesse ramo musical, para que dessa forma seja possível saber corretamente o tratamento fiscal e contábil. Tendo em conta que possui diversas particularidades, esse ramo garante uma manutenção futura, pois é necessário tempo para que se absorva, além do fato de que está sempre se atualizando.

Desse modo, é essencial que sejam averiguados os valores que se planeja garantir, os exatos termos do fato jurídico e a norma específica a ser aplicada a esse fato jurídico. O fato sobre o qual irá se aplicar a norma é previsível, e é essencial que ele esteja ligado à análise por nexos causal claro e identificável.

Após analisarmos, constatamos que o CPC 47 (CPC, 2016) ainda possui uma grande dificuldade por parte dos contadores sobre seu uso, porém fornece um grande suporte capaz de auxiliar os operadores no tratamento correto das receitas dessas empresas, independente das suas particularidades. Sua aplicação na contabilização das receitas adquiridas pelas empresas do ramo musical, promove uma precaução ao fundamento dos negócios jurídicos envolvidos e da extensão desses negócios, com o intuito de que não autorizar que receitas que não consigam ser transferidas para as empresas possam ser contabilizadas como receitas dessas entidades, mas sim que tenham um tratamento diferente devido suas características, e que isenções aplicadas às receitas não imunes sofram autuações apropriadas para impedir a sua continuidade.

ALMEIDA, M. C. **Curso de contabilidade introdutória em IFRS e CPC**. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. **Lei n 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.** Brasília: República Federativa do Brasil, 1976. <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404)>.

CARDOSO, R. L. **Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS**. Revista de Administração Pública., Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 773-99, jul-ago 2009.

CARDOSO, R. L. **Contabilização de ativos financeiros em participações societárias**. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

CAVALCANTE, D. S.; AQUINO, L. D. P.; LUCA, M. M. M.; BUGARIM, M. C. C.; PONTE, V. M. R. **Adequação dos Currículos dos Cursos de Contabilidade das universidades federais brasileiras ao Currículo Mundial de Contabilidade e o desempenho no Enade**. Pensar Contábil, v. 13, n. 50, art. 5, p. 42-54, 2011

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução N.º 1.373/2011** <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2014/001461&arquivo=Res\\_1461.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/001461&arquivo=Res_1461.doc)>. Acesso em 10 de Maio de 2022.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Relatórios Estatísticos do exame de suficiência**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/registro/exame-de-suficiencia/relatorios-estatisticos-do-exame-de-suficiencia/>> Acesso em 10 de Maio de 2022.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC-19 de 09 de novembro de 2015– Negócios em conjunto**. Brasília, 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

DONOSO, D. Sociedade em conta de participação. Uma alternativa de investimento e de capitalização da empresa. **Jus Navigandi**, Teresina, v. 10, n. 894, p. 14, dez. 2005.

ECAD. Quem somos. **ECAD**, s.d. Disponível em: <<http://www.ecad.org.br/pt/o-ecad/quem-somos/Paginas/Como-funciona-o-sistema-de-gestao-coletiva-musical.aspx>>. Acesso em: 05 de Abril 2022.

ERFURTH, A. E.; et al. O ISAR/UNCTAD, as diretrizes curriculares brasileiras e as disciplinas de Contabilidade de Custos: Reflexões na área de Contabilidade. In: **Congresso Brasileiro de Custos**, 16., 2009, Fortaleza. Anais; Vitória: Associação Brasileira de Custos, 2018.

FACC – FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UFRJ. **Graduação em Ciências Contábeis**. Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <<http://www.facc.ufrj.br/joomla/index.php/graduacao/ciencias-contabeis>> Acesso em: 05 de Abril 2022.

FERREIRA, R. J. **Princípios de Contabilidade**. 13. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2015.

FIGUEIREDO, J.L. **Gestão Estratégica do Setor Criativo**. 16. Rio de Janeiro: Ferreira, 2020.

FOLHA DE SÃO PAULO – Mercado de Música no Brasil Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/ilustrada/2022/03/mercado-de-musica-no-brasil-gera-r-21-bilhoes-e-dobra-faturamento-em-tres-anos.shtml>> Acesso em: 25 de Julho 2022.

- FONSECA, P. M. P. C.; SZATAJN, R. **Código Civil Comentado, Direito da Empresa**. São Paulo: Atlas, v. XI, 2008.
- HENDRIKSEN, E. S. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antônio Zoaratto Sanvincente. São Paulo: Atlas, 2012.
- IUDÍCIBUS, S. D.; MARTINS, E. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- IUDICIBUS, S. et al. **Contabilidade Introdutória**. 11. ed. São paulo: Atlas, 2010.
- LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade: uma nova**. São Paulo: Atlas, 2005.
- MARINHO, C. A. Direito de Empresa: Características dos Tipos Societários no Novo Código Civil. **TecSoft**, s.d. Disponível em: <[http://www.tecsoft.softex.br/not-22-02-05\\_1.php](http://www.tecsoft.softex.br/not-22-02-05_1.php)>. Acesso em: 12 jun. 2022.
- MARTINS, G. D. A. **Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.
- MAURY, F.R.. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais**. p. 76-96, 2011.
- NUNES, L. A. R. **Direito da Empresa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- Oasisbr, **Tratamento contábil e tributário de receitas em empresas do setor musical**, 2018. Disponível em< <https://oasisbr.ibict.br/vufind/Record/UPM>> Acesso em: 20 jul. 2022.
- PADOVEZE, C. L. **Manual de contabilidade básica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PRÓ-MÚSICA Mercado Fonográfico Brasileiro 2021. **Pró Música**, 2021. Disponível em: <[www.promusica.com.br](http://www.promusica.com.br)>. Acesso em: 19 jul. 2022. (fonte: <https://pro-musicabr.org.br/wp-content/uploads/2022/03/Mercado-Brasileiros-em-2021-ProMusicaBR-FINAL.pdf>);
- RAMIRES, R. **A Sociedade em Conta de Participação no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Almedina, 2013.
- RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.
- RIBEIRO, O. M. **Contabilidade geral fácil**. 5. ed. São Paulo : Saraiva, 2009.
- SALAZAR, L. S. et al. **Música Tocando Negócios: um guia para ajudar você a empreender na música**. São Paulo: Sebrae, 2015.
- SARLO NETO, A.; BASSI, B. R.; ALMEIDA, A. A. Um estudo sobre a informatividade dos lucros contábeis na américa latina. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, art. 1, p. 4-26, 2011.
- SEBRAE. Formalização do negócio da música. **SEBRAE**, 2016. Disponível em:< <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/bis/formalizacao-do-negocio-da-musica,b98b1621f7c25510VgnVCM1000004c00210aRCRD> >. Acesso em: 23 Junho. 2022
- SEBRAE. Como formalizar seu negócio no mercado da música. Projeto de integração competitiva do Programa Sebrae. **SEBRAE**, 2014. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/bis/como-formalizar-seu-negocio-no-mercado-da-musica,c6d0f6fce9027410VgnVCM1000003b74010aRCRD> >. Acesso em: 23 Junho. 2022.
- SBACEM, Crescimento na música: IFPI divulga relatório de 2021. **SBACEM**, 2021. Disponível em: < <https://sbacem.org.br/crescimento-na-musica-fpi-divulga-relatorio-de-2021/> >. Acesso em: 19 jul. 2022.
- UBC (União Brasileira de Compositores), Indústria Fonográfica Mundial Cresce 7,4% **UBC**, Disponível em: < <http://www.ubc.org.br/publicacoes/noticia/17762/industria-fonografica->



mundial-cresce-74-em-2020>. Acesso em: 19 jul. 2022

ULHOA COELHO, F. **Curso de Direito Empresarial - Volume 2, Sociedades**. São Paulo: Saraiva, v. 2, 2010..

VIEIRA, A. C. P. E. A. M. B. **Propriedade intelectual, biotecnologia e proteção de cultivares no âmbito agropecuário**. São Paulo: Finep, 2006.

YIN, Robert K.. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2º Edição, Porto Alegre: Bookman, 2003.

