



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10340.720003/2021-07
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-007.130 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
O BOTICARIO FRANCHISING LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016, 2017

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

No presente caso não há alteração de critério capaz de vincular atos da Administração Tributária, não havendo que se argumentar sobre alteração de critério jurídico.

IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE PIS e COFINS.

As despesas tributárias relativas aos débitos de PIS e COFINS, com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, III, do CTN (apresentação de recurso administrativo), somente podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime de caixa, ou seja, quando houver o pagamento desses débitos.

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Não há concomitância ou *bis in idem* na aplicação das multas isoladas e de ofício. As estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Os atos ilícitos geradores das multas são diversos, assim como as penalidades aplicadas e seus fundamentos fáticos e jurídicos.

INTERPRETAÇÃO MAIS BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA EM CASO DE DÚVIDAS, ART. 112 DO CTN.

Se, diante das provas contidas nos autos, inexistem dúvidas quanto à prática de infração tributária e à penalidade aplicável ao caso, não há que se falar em interpretação mais favorável, pois o lançamento é ato administrativo vinculado.

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

Ano-calendário: 2016, 2017

REEMBOLSO DE DESPESAS. VALORES RECEBIDOS DE FRANQUEADOS. RECEITA OMITIDA.

Os valores recebidos de franqueados quer sejam considerados royalties ou prestação de serviço, em ambos os casos o valor recebido trata-se de receita da contribuinte e sujeitam à incidência do IRPJ e da CSLL.

DESPESA DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. DEDUTIBILIDADE.

Não importa a denominação que se dê aos valores recebidos dos franqueados (quer seja como royalty ou prestação de serviço), a Recorrente não realizou de forma graciosa as atividades de publicidade e propaganda para alavancar as vendas dos produtos, i.e, a Recorrente incorreu em despesas (por atividade exercida exclusivamente por ela e firmado em contrato com os franqueados), de modo que é dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

ROYALTIES PELO USO DE MARCA. INDEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE AVERBAÇÃO DO CONTRATO NO INPI.

É vedada a dedução de despesas incorridas com pagamentos de uso e fruição de marcas quando os respectivos contratos estão desprovidos de averbação junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial.

RECURSOS EM PROPAGANDA, MARKETING E PUBLICIDADE. BENEFICIÁRIOS.

Os valores relativos a propaganda, marketing e publicidade não beneficiam somente a proprietária da marca, mas todos os envolvidos na operação que tem por objetivo incrementar a venda dos produtos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Exercício: 2016, 2017

ROYALTIES DEDUTIBILIDADE

A indedutibilidade de despesas com "royalties" prevista no art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL (Súmula CARF nº 117).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA.

O art. 57 da Lei 8981/1995 estabelece que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das

pessoas jurídicas, Valem para a construção do entendimento quanto indedutibilidade dos juros incidentes sobre o parcelamento na apuração da base de cálculo da CSLL os mesmos fundamentos para a indedutibilidade na apuração do lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, **(i)** por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, quanto à infração 01, apenas para permitir da dedutibilidade das despesas de publicidade a ela atreladas, vencido o conselheiro Marcelo Oliveira (relator), que votou por negar provimento ao recurso quanto a tal infração, e o conselheiro Henrique Nimer Chamas, que votou por dar provimento integral ao recurso quanto a tal tópico; **(ii)** por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à infração 02; **(iii)** por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, quanto à infração 03; **(iv)** por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à dedutibilidade dos valores constituídos à título de PIS e Cofins, no processo administrativo nº 10340.720022/2021-25; **(v)** por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à impossibilidade de aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário; **(vi)** por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, quanto à imposição da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, por concomitância, vencidos os conselheiros Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Henrique Nimer Chamas e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (convocado), que votaram por dar provimento ao recurso, quanto a tal matéria; **(vii)** por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à aplicação do art. 112 do CTN. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. O Conselheiro Henrique Nimer Chamas manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Designado o Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama para redigir o voto vencedor quanto à matéria em relação à qual o relator foi vencido.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Relator

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Tratam-se de Recursos de Ofício, fls. 01532, e Voluntário, fls. 01658/01822, interpostos contra decisão de primeira instância, proferida por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, fls. 01532/01640, que julgou procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016, 2017

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

A restrição à alteração de critério jurídico preconizada pelo artigo 146 do CTN se restringe à alteração de lançamento constituído, limitando-se ao mesmo fato gerador e Contribuinte, como garantidor de segurança jurídica, não se reportando a fatos geradores futuros.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

PRELIMINAR DE NULIDADE DE LANÇAMENTO. REJEIÇÃO.

A nulidade do lançamento ocorre quando o ato é praticado por autoridade incompetente, nos termos do art. 59, I do Decreto nº 70.235, de 1972, como também na hipótese de estar ausente algum dos elementos do auto de infração listados no art. 10 do referido decreto, ou um dos elementos do art. 142 do CTN.

Não tendo ocorrido no caso concreto nenhuma das hipóteses mencionadas, não há que se falar em nulidade do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

OMISSÃO DE RECEITAS.

Os valores recebidos de franqueados a título de reembolso de despesas com ações de marketing realizadas pelo sujeito passivo representam receita tributável deste, por não haver relação direta entre os gastos realizados e os valores recebidos, e porque estes são classificáveis como **royalties** em razão do disposto no art. 23, IV, da Lei nº 4.502, de 1964.

ROYALTIES PELO USO DE MARCA. PAGAMENTO A SÓCIOS. DEDUTIBILIDADE.

O fato dos pagamentos a título de **royalties** pelo direito de uso de marca serem realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, não

implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. O termo “sócios” do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária direta na pessoa jurídica.

ROYALTIES PELO USO DE MARCA. DEDUTIBILIDADE. LIMITE PERCENTUAL. BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO PAÍS.

As despesas com royalties pelo uso de marcas têm sua dedutibilidade limitada a 1%, independentemente do domicílio do beneficiário.

ROYALTIES PELO USO DE MARCA. DEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE AVERBAÇÃO DO CONTRATO NO INPI.

É vedada a dedução de despesas incorridas com pagamentos de uso e fruição de marcas quando os respectivos contratos estão desprovidos de averbação junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial.

ROYALTIES. ABRANGÊNCIA. DESPESAS DE MARKETING. PRESERVAÇÃO DO USO DA MARCA.

Classificam-se como royalties as despesas de marketing da marca licenciada quando estas são necessárias para preservação do direito cedido, ou seja do direito de uso.

IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE DE PIS E COFINS LANÇADOS EM PROCEDIMENTO DE OFÍCIO.

A dedução dos tributos segundo o regime de competência, para cálculo do lucro real, alcança de imediato os valores constantes da escrituração comercial.

Quanto aos valores da contribuição para o PIS e da Cofins lançados de ofício, a dedução obedecendo ao regime de competência deve ser efetivada na apuração do lucro real do período de apuração em que se opera a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS ANO-CALENDÁRIO. INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. INAPLICÁVEL PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. SÚMULA CARF Nº 105. NÃO VINCULANTE. APLICÁVEL A FATOS GERADORES PRETÉRITOS A 2007.

É possível a aplicação de multa isolada em decorrência da falta de pagamento de estimativa após o encerramento do ano-calendário.

Além disso, é devida sua exigência concomitantemente com a multa de ofício vinculada ao tributo devido que deixou de ser recolhido, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas e são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição. Inaplicável o princípio da consunção.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF, além de não vincular a primeira instância de julgamento, por não lhe ter sido atribuído caráter vinculante por portaria do Ministro da Economia, aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2016, 2017

ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE.

Em razão do disposto no art. 62, parágrafo único, c/c o registro A.186 do Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, não são adicionados ao lucro líquido, para fins de determinar a base de cálculo da CSLL, as despesas com royalties consideradas indedutíveis para fins de apuração do IRPJ em razão das disposições contidas no art. 71, caput, alínea “a”, e parágrafo único, alíneas “c” a “g”, da Lei nº 4.506, de 1964, no art. 74, caput, da Lei nº 3.470, de 1958, no art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962, no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, e no art. 140 da Lei nº 9.279, de 2006, tratadas nos arts. 85 a 88 da referida IN.

OMISSÃO DE RECEITAS.

Os valores recebidos de franqueados a título de reembolso de despesas com ações de marketing realizadas pelo sujeito passivo representam receita tributável deste, por não haver relação direta entre os gastos realizados e os valores recebidos, e porque estes são classificáveis como royalties em razão do disposto no art. 23, IV, da Lei nº 4.502, de 1964.

DESPESAS DE MARKETING DA MARCA LICENCIADA. ESCRITURAÇÃO EM CONTAS PATRIMONIAIS. CLASSIFICAÇÃO COMO ROYALTIES DESPESAS DEDUTÍVEIS. DESPESAS INCORRIDAS PARA AUFERIR A RENDA. DEDUÇÃO DE OFÍCIO

Em razão de as despesas realizadas pelo Contribuinte com ações de marketing relativas à marca licenciada serem classificadas como royalties, e já que estas são dedutíveis para fins de apuração da CSLL e representam o sacrifício necessário para a percepção das receitas consideradas omitidas, é devido abater, de ofício, a parcela de tais despesas que o Contribuinte registrou em contas patrimoniais, sem passar por contas de resultado.

IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE DE PIS E COFINS LANÇADOS EM PROCEDIMENTO DE OFÍCIO.

A dedução dos tributos segundo o regime de competência, para cálculo do lucro real, alcança de imediato os valores constantes da escrituração comercial.

Quanto aos valores da Contribuição para o PIS e da Cofins lançados de ofício, a dedução obedecendo ao regime de competência deve ser efetivada na apuração do lucro real do período de apuração em que se opera a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS ANO-CALENDÁRIO. INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. INAPLICÁVEL PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. SÚMULA CARF Nº 105. NÃO VINCULANTE. APLICÁVEL A FATOS GERADORES PRETÉRITOS A 2007.

É possível a aplicação de multa isolada em decorrência da falta de pagamento de estimativa após o encerramento do ano-calendário. Além disso, é devida sua exigência concomitantemente com a multa de ofício vinculada ao tributo devido que deixou de ser recolhido, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas e são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição. Inaplicável o princípio da consunção.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF, além de não vincular a primeira instância de julgamento, por não lhe ter sido atribuído caráter vinculante por portaria do Ministro da Economia, aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte**ACÓRDÃO**

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar pela procedência parcial da impugnação para rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, para manter integralmente os lançamentos de IRPJ e da multa isolada pela insuficiência de recolhimentos de estimativas deste imposto, e **manter apenas parcialmente os lançamentos da CSLL e da multa isolada** pela insuficiência de recolhimentos de estimativas desta contribuição, nos termos do voto do relator. Vencido o julgador Giovanni Christian Nunes Campos, que votou pela procedência em parte da infração de omissão de receitas (infração 01) e, por conseguinte, por manter apenas parcialmente também os lançamentos de IRPJ e da multa isolada pela insuficiência de recolhimentos de estimativas deste imposto, nos termos da declaração de voto.

À Delegacia da Receita Federal que jurisdiciona o domicílio do Contribuinte, para dar ciência deste Acórdão ao interessado, com a ressalva do direito de interpor **Recurso Voluntário**, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, conforme facultado pela legislação aplicável e demais providências de sua alçada.

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário.

A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

Para esclarecimento, a autuação trata de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (**IRPJ**) e sua multa exigida isoladamente, fls. 01017 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**) e sua multa exigida isoladamente, fls. 01032, relativas a fatos geradores ocorridos em 31/12/2016 e 31/12/2017.

A sistemática de apuração dos tributos foi pelo regime do Lucro Real e nos valores já estão incluídos juros de mora e multa de ofício, calculados até a data de elaboração do lançamento.

Em síntese, os créditos foram lançados devido à inadimplência tributária com as seguintes infrações:

- Resultado tributável;
- Despesas não dedutíveis. despesas caracterizadas como royalties;
- Despesas não dedutíveis. Royalties;
- Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada; e
- Falta de recolhimento da Contribuição Social sobre a base estimada.

Há no processo Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 01046/01072, onde há o detalhamento de todo o procedimento fiscal.

A decisão recorrida assim sintetiza as razões do Fisco para a autuação, fls. 01536:

3.1. O Boticário Franchising Ltda, doravante **OBF (RECORRENTE)**, desempenha atualmente o papel de controladora geral do Grupo Boticário (doravante **Grupo**), e opera o assessoramento técnico e mercadológico relativo à comercialização dos produtos fabricados e revendidos pelo Grupo sob a forma de franquias.

Explora duas marcas do Grupo, uma delas de sua propriedade, a marca “**quem disse, Berenice?**”, e a outra, a marca “**O Boticário**”, de propriedade de outra empresa do Grupo, **Botica** Comercial Farmacêutica (CNPJ 77.388.007/0001-57), doravante **Botica**;

3.2. O Grupo é formado atualmente por mais de 20 pessoas jurídicas, sendo que a propriedade de todas as empresas é detida, direta ou indiretamente, por apenas duas pessoas físicas, **MIGUEL** Gellert Krigsner, CPF nº 051.622.118-34, doravante **Miguel**, e **ARTUR** Noêmio Grynbaum, CPF nº 723.349.549-91, doravante **Artur**, que mantêm sua participação em todos os empreendimentos numa proporção de 80% e 20%, respectivamente;

3.3. A **OBF** tinha como sócios as referidas pessoas físicas, além da empresa **G&K** Holding Ltda (doravante **G&K**), com participação que passou de 93,76% para 48,68% no ano de 2016. Em 30/12/2016 a **OBF** incorporou a **G&K**, passando a desempenhar o papel de controladora do Grupo e ter a seguinte composição societária:

Sócios	Quotas	Valor	%
Miguel Gellert Krigsner	596.328.603	596.328.603,00	80%
Artur Noemio Grynbaum	149.082.151	149.082.151,00	20%
TOTAL	745.410.754	745.410.754,00	100%

3.4. A **Botica** apresentava como sócios nos anos 2016 e 2017 a **OBF**, com 0,94% de participação, e a Cálam Distribuidora de Produtos de Beleza S/A, doravante Cálam, com 99,06%. A Cálam tinha como acionistas em 2016 a **G&K**, com 99% das ações, Miguel, com 0,8%, e Artur, com 0,2%. Com a incorporação da **G&K** pela **OBF**, esta passou a deter 99% da Cálam;

3.5. Nos anos de 2016 e 2017, a **OBF** teve receita bruta declarada de R\$ 843,1 milhões e de R\$ 1.091,6 milhões, respectivamente, e receita líquida declarada de R\$ 768 milhões e de R\$ 991,5 milhões, respectivamente, valores que podem ser distribuídos da forma indicada abaixo, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 6 (arquivo não paginável à fl. 292).

	Marca O Boticário	Marca QDB	Total
2016	R\$ 829.704.257	R\$ 13.449.043	R\$ 843.153.300
2017	R\$ 1.077.172.792	R\$ 14.446.288	R\$ 1.091.619.081

	Marca O Boticário	Marca QDB	Total
2016	R\$ 755.816.198	R\$ 12.166.109	R\$ 767.982.307
2017	R\$ 978.415.675	R\$ 13.062.438	R\$ 991.478.113

3.6. Para a exploração da marca “O Boticário”, a **OBF** e a **Botica**, empresas sob o mesmo controle societário, firmaram em 15/09/2006 o **Contrato de Licenciamento de Marcas**, às fls. 157 e 162, que foi aditado em três ocasiões (fls. 163 a 168), por intermédio do qual a **OBF** assumiu o encargo de pagar 4% do seu faturamento líquido à

Botica (licenciante) para a exploração no sistema de franquia da marca depositada e registrada no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) em nome da **Botica**.

Por meio do segundo aditivo, firmado em 01/04/2013, a contrapartida paga ao licenciante pela **OBF** passou para 6% do faturamento líquido e, por meio do terceiro aditivo, a partir de 01/01/2017 passou a ser de 5%. Ou seja, no ano de 2016 a contrapartida foi de 6% e no ano de 2017, de 5%;

3.7. Segundo este contrato, a **OBF**, na qualidade de franqueadora, é responsável pela realização de ações de publicidade, propaganda e outras ações de marketing, visando a divulgação da marca e dos produtos “O Boticário”.

Parte desses gastos são contabilizados pela **OBF** como despesas, a outra parte é registrada em conta de ativo como “esforços reembolsáveis” e cobrada dos franqueados a título de reembolso;

3.8. Na exploração das marcas “**quem disse, berenice?**” e “**O Boticário**”, a **OBF** tem contratos com mais de 4 mil empresas, cujas cópias estão nos autos do processo nº 10980.720165/2018-04, que trata de lançamentos de PIS e Cofins relativos aos anos de 2013 e 2014.

Aqui somente foram juntados às fls. 665 a 955 alguns contratos extraídos daquele processo;

3.9. Conforme tais contratos, para a concessão do direito de explorar as marcas e revender os seus produtos, a **OBF** cobra, inicialmente, entre 36% e 45% do total das compras de mercadorias efetuadas pelo franqueado, que é considerada como Taxa de Remuneração de Franquia.

Além desse valor, os franqueados também pagam de 0 a 15% do seu total de **compras** a título de reembolso de despesas com esforços de publicidade, propaganda e marketing.

Embora os franqueados tenham esse encargo de reembolsar a franqueadora por gastos com propaganda e publicidade, todos ainda assumem a obrigação contratual de empregar 3% do seu faturamento na mesma finalidade;

3.10. Na cobrança da taxa de remuneração, a **OBF** emite nota fiscal e registra seu valor como receita, porém, na cobrança das despesas com propaganda e publicidade, emite o que chama de “**nota de débito**”, **sendo que seu valor não compõe a sua receita, transitando apenas por contas contábeis patrimoniais**.

Segundo resposta ao TIF' 6, a **OBF** emitiu notas de débito no total de R\$ 604.720.629,45 em 2016 e de R\$ 575.238.518,32 em 2017;

INFRAÇÕES APURADAS

Infração 1 - Omissão de receitas. Reembolso de despesas com propaganda e publicidade

3.11. Em atendimento aos itens 6 e 7 do TIF n 1 (fls. 118 a 124), a **OBF** informou que nos anos de 2016 e 2017 os **gastos incorridos com esforços de marketing** considerados reembolsáveis foram escriturados nas contas contábeis referenciais 1.01.02.09.10 (Reembolsável Esforços de Marketing) e 2.01.01.03.01 (Fornecedores Nacionais), ambas contas patrimoniais, enquanto **os valores recebidos a título de reembolso desses gastos** foram escriturados nas contas contábeis referenciais 1.01.02.09.10 (Reemb. Mkt Regional Franq. Brasil), 1.01.02.09.10 (Reembolsável Esforços de Marketing) e 1.01.02.02.01 (Clientes Nacionais), todas contas de ativo. Ou

seja, nem os gastos com ações de marketing considerados reembolsáveis, nem os respectivos reembolsos transitaram por conta de resultado, e, portanto, esses reembolsos não foram tributados;

3.12. À época dos fatos, os contratos de franquia eram regidos pela Lei 8.955, de 15/12/1994. Em virtude da redação do art. 3º, inciso VIII, entende-se que royalties e taxas de publicidade têm naturezas distintas, vez que classificados separadamente.

Todavia, no presente caso a **taxa de reembolso de despesas com publicidade, propaganda e marketing é estipulada em percentual das compras das mercadorias efetuadas pelos franqueados**, e não em função dos próprios gastos com publicidade, propaganda e marketing, o que faz com que esta taxa se assemelhe muito mais a royalties do que a um efetivo reembolso de despesas;

3.13. Não obstante isso, na esfera tributária essa discussão não surte qualquer efeito, pois todos os rendimentos decorrentes da exploração de marcas de indústria e comércio deverão ser classificados como royalties, nos termos dos arts. 22, “c”, e 23, caput e I e IV, da Lei nº 4.506, de 1964. Por tais dispositivos vê-se que **todos os valores provenientes de franqueados devem ser classificados como royalties**. No caso das taxas de remuneração de franquia, sua classificação recai no art. 23, I, enquanto a taxa de reembolso de despesas com publicidade, propaganda e marketing se enquadra no inciso IV, já que trata de despesas para a preservação do direito cedido, vez que o contrato estabelece o pagamento desta taxa como condição para obter a autorização de uso da marca;

3.14. Ainda que não se considere a **taxa de reembolso como royalties recebidos, há que se considerá-la como receita de prestação de serviços**, vez que tal pagamento não enseja mera recomposição patrimonial de valores despendidos pela franqueadora, dado que esse recurso advindo da franqueada produz visível benefício na OBF, na medida em que valoriza a marca e adiciona valor a este bem, além do que a OBF assume todas as obrigações perante terceiros, deixando de ser uma mera recebedora de valores proveniente da franqueada.

No caso, a OBF paga os fornecedores de serviços em nome próprio e não em nome das franqueadas, porque os serviços de propaganda são contratados em seu nome. Tal fato revela a inexistência de mero repasse de recursos, representando **receitas oriundas de serviços prestados** pela OBF às franqueadas através da contratação de pessoas jurídicas especializadas em propaganda. A **taxa de reembolso é de adesão compulsória**, caracterizando uma contraprestação pelos serviços prestados;

3.15. Então, por qualquer das duas motivações (serem royalties ou receitas de prestação de serviços), os valores recebidos pela OBF por meio de notas de débito (R\$ 604.720.629,45 em 2016 e R\$ 575.238.518,32 em 2017) devem ser oferecidos à tributação.

Como a OBF **incorreu em gastos com publicidade, propaganda e marketing considerados reembolsáveis**, que não foram registrados como despesas, nos montantes de R\$ 15.123.988,44 em 2016 e de R\$ 13.191.346,59 em 2017, **estes foram abatidos das receitas**, sendo lançada omissão das diferenças de R\$ 589.596.641,01 para o ano de 2016 e de R\$ 562.047.171,73 para o ano de 2017;

3.16. Ressalte-se que o Contribuinte incorreu em gastos com publicidade, propaganda e marketing considerados reembolsáveis, não registrados como despesas no total de R\$ 579.411.967,44 em 2016 e de R\$ 613.328.957,04 em 2017. Todavia, parte destes gastos foram relativos à marca “quem disse, berenice?”, de propriedade da OBF, e parte foram relativos à marca “O Boticário”, estes últimos incorridos por força de contrato de exploração de marca firmado com Botica. **Apenas os gastos relativos à marca de propriedade da OBF são despesas dedutíveis** (R\$ 15.123.988,44 em 2016 e de R\$

13.191.346,59 em 2017, conforme item 4 do TIF '6), enquanto que os gastos referentes à marca “O Boticário” não são dedutíveis, **pois caracterizam royalties pagos**, ficando sujeitos aos limites impostos pela legislação, como será visto adiante.

Por isso somente foram abatidos das receitas antes referidas os gastos relativos à marca “quem disse, Berenice?”;

Infração 2 - Falta de adição de despesas não dedutíveis. Despesas de royalties com sócios, em valor superior ao admitido para fins fiscais e sem registro do contrato de licenciamento no INPI.

3.17. Nos anos de 2016 e 2017, a fiscalizada incorreu em despesas com royalties por conta do uso e exploração de marca de indústria e comércio pertencente à **Botica**, nos valores de R\$ 41.124.727,12 e de R\$ 43.858.975,34, respectivamente, conforme Demonstrações do Resultado do Exercício (DREs), apresentadas junto às ECFs, e suas ECDs (na rubrica 320027 – “Royalties – Interligadas”) às fls. 980 a 1002.

Trata-se de uma contrapartida prevista em cláusula de contrato firmado entre pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico, ou seja, pacto feito entre os sócios diretos ou indiretos das pessoas jurídicas envolvidas;

3.18. O art. 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei 4.506, de 1964, é claro no sentido de ser **inedutível despesa com royalties pagos a “sócios”**, abrangidos neste termo, tanto sócios pessoas físicas quanto pessoas jurídicas, pois o objetivo da norma é o de evitar o pagamento de royalties a pessoas ligadas.

Além disso, são abrangidos pelo dispositivo tanto os sócios diretos como também os indiretos, pois, ao final, os beneficiários são os mesmos. Nesse sentido o Acórdão nº 1402-000.905, de 14/03/2012, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), que aplicou o conceito amplo do termo sócios, considerando ineditível a despesa com royalties pagos a sócios indiretos;

3.19. No caso, tanto a **OBF** quanto a beneficiária dos royalties, **Botica**, tinham os mesmos sócios pessoas físicas, ainda que indiretamente. Ou seja, a estipulação contratual existente entre **OBF** e **Botica** aproveitava apenas a duas pessoas: Miguel e Artur.

A vinculação resta evidente quando se verifica trecho do segundo aditivo ao contrato de licenciamento (fls. 165 e 166), que contém as assinaturas dos representantes dessas empresas, indicando que são os mesmos;

3.20. Em face disso, os valores de R\$ 41.124.727,12 e de R\$ 43.858.975,34, relativos aos anos de 2016 e 2017, respectivamente, registrados na rubrica 320027 – “Royalties – Interligadas”, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, devendo ser adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real;

3.21. Não bastasse isso, há que se considerar que o art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958, e o art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962, preveem que, para fins de determinação do lucro real, a soma das quantias devidas a título de royalties pela exploração de marcas de indústria e de comércio somente poderá ser deduzida do lucro bruto até o limite de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido, ficando o Ministro da Fazenda (atualmente Ministro da Economia) encarregado de estabelecer e rever periodicamente os coeficientes admitidos, considerados os tipos de produção ou atividades.

O art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, estabeleceu que o limite máximo do art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962, será calculado sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

A Portaria MF nº 436, de 1958, estabeleceu o limite em 1%.

Devido mencionar o Acórdão nº 9101-002.572, de 13/03/2017, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que estabeleceu entendimento no sentido de que o art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, não revogou o art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958, persistindo o limite de dedução de despesas com pagamento de royalties;

3.22. Considerando as receitas líquidas informadas na resposta ao TIF nº 6, as despesas com royalties seriam dedutíveis até o limite de R\$ 7.558.161,98 em 2016 e R\$ 9.784.156,75 em 2017.

Assim, os valores que ultrapassaram esses limites, ou seja, R\$ 33.566.565,14 em 2016 e R\$ 34.074.818,59 em 2017, deveriam ser adicionados ao lucro líquido para a determinação do lucro real;

3.23. Portanto, caso não se considerasse que as despesas com royalties são totalmente indedutíveis por corresponderem a pagamentos a pessoas vinculadas, entendimento defendido anteriormente, a dedução estaria limitada a 1% da receita líquida obtida com a exploração do direito recebido (marca licenciada), sendo devida a glosa de quase a totalidade dos valores registrados;

3.24. Houve, ainda, uma terceira norma legal infringida.

3.25. O art. 140 da Lei nº 9.279, de 1996, prevê que o contrato de licença deverá ser averbado no INPI para que, a partir da data de publicação da averbação, produza efeitos em relação a terceiros, no caso, a Receita Federal do Brasil. Nesse sentido o art. 355, §3º, do Decreto nº 3.000, de 1999;

3.26. No caso concreto, por meio do TIF nº 10 a **OBF** foi intimada a esclarecer se o contrato de licenciamento foi submetido a algum procedimento junto ao INPI (fls. 966 a 968).

Em resposta (fls. 969 a 970), informou que não foi registrado/averbado e que tal registro não seria uma exigência para pagamentos realizados no Brasil, tratando-se de uma conveniência das partes e não um requisito de validade ou eficácia;

3.27. Portanto, em vista da falta de averbação, a totalidade das despesas incorridas com royalties da marca “O Boticário” nos anos 2016 e 2017 também não seria deduzível;

Infração 3 - Falta de adição de despesas não dedutíveis. Despesas com publicidade, propaganda e marketing caracterizadas como royalties.

3.28. Além dos royalties pagos à **Botica** em razão da cessão do direito de uso exploração da marca “**O Boticário**”, tratados no tópico anterior, o contrato de licenciamento firmado (fls. 157 a 168), no item III de seus considerandos, informa que a **OBF**, na qualidade de franqueadora, é responsável por ações de publicidade, propaganda e marketing para a divulgação desta marca e seus produtos.

Ou seja, a **OBF** arca com dois gastos em contrapartida ao direito de usar e explorar a marca referida e, por conseguinte, a **Botica** recebe essas duas vantagens pela cessão do direito;

3.29. Será demonstrado que tais gastos com publicidade, propaganda e marketing da marca “**O Boticário**” e seus produtos caracterizam-se como royalties e, portanto, submetem-se às mesmas limitações de dedução como despesas tratadas no tópico anterior;

3.30. A redação do item III dos considerandos acima mencionado pode levar ao entendimento de que a responsabilidade pelas ações de propaganda, publicidade e marketing decorre qualidade de franqueadora da **OBF**, mas não é por esse fato, nem por possuir expertise para operar o sistema de franquias da marca, que tal obrigação é atribuída a ela.

Essa responsabilidade decorre do contrato e não da condição de franqueadora, pois se não fosse o fato de o contrato trazer a previsão, a própria **Botica** efetuaria tais ações para a marca de sua propriedade, sob pena de desvalorizar seu ativo.

Ao transferir/ceder o uso da marca, a **Botica** encarregou a **OBF** dessa responsabilidade;

3.31. Independentemente do produto a que se destinam as diferentes ações de marketing, ao fim, a beneficiada é a marca “**O Boticário**” e, consequentemente, a sua proprietária.

Conforme resposta ao TIF nº 8 (fls. 961 a 965), um dos objetivos das ações de publicidade, propaganda e marketing desenvolvidas pela **OBF** é “fortalecer a identidade das marcas franqueadas”, de propriedade da **Botica**.

Devido ressaltar que o contrato de **licenciamento pode ser rescindido** por meio de uma simples comunicação e sem qualquer indenização (fl. 160), o que demonstra que, ao fim, quem se aproveita da valorização patrimonial da marca resultante dos investimentos anuais nestas ações é o titular da marca;

3.32. No caso, a **OBF**, na condição de licenciada, visou obter direito de uso e exploração da marca “**O Boticário**” para incrementar o seu faturamento mediante a comercialização dos produtos desta marca no sistema de franquia, aproveitando seu know how.

Por sua vez, a **Botica**, na condição de licenciante, visou receber rendimentos pela cessão do direito de uso e exploração de sua marca e ao mesmo tempo se desvencilhar das despesas com ações de publicidade, propaganda e marketing relacionadas a este ativo, fazendo constar no contrato o rendimento a que faria jus e a obrigação da licenciada em realizar tais ações;

3.33. Como já mencionado, a **Lei nº 4.506, de 1964, classifica como royalties quaisquer rendimentos obtidos com a exploração e uso de direitos**.

As despesas incorridas com ações de publicidade, propaganda e marketing pela **OBF** enquadram-se em vários dispositivos desta lei: art. 22, “c”, art. 23, caput, IV, que estabelecem que são royalties todas as espécies de rendimentos percebidos pela exploração de direitos indicados no art. 22, e são royalties as despesas para a preservação dos direitos cedidos se, de acordo com o contrato firmado, fizeram parte da compensação pelo uso do direito, conforme ocorreu no presente caso;

3.34. Assim, independentemente da nomenclatura utilizada ou da formatação das cláusulas relativas à estipulação da contrapartida recebida pela licenciante, as vantagens auferidas pela proprietária da marca nos contratos de licenciamento são enquadradas no conceito de royalties pela referida lei;

3.35. Sendo royalties, tais gastos não são dedutíveis para fins fiscais pelas mesmas razões expostas no tópico anterior:

3.35.1. Enquadram-se como royalties pagos a sócios (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alínea “d”);

3.35.2. São royalties pagos acima do limite dedutível para fins fiscais (art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958, art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962, Portaria MF nº 436, de 1958, e art. 355, § 1º, do RIR/99). Conforme detalhado no tópico anterior, o limite dedutível para royalties é de 1% da receita líquida obtida com a marca licenciada, percentual que já foi ultrapassado com os royalties variáveis que estão estipulados no Contrato de Licenciamento;

3.35.3. Falta de registro/averbação do Contrato de Licenciamento de Marcas no INPI (art. 140 da Lei nº 9.279, de 1996, e § 3º do art. 355 do RIR/99);

3.36. Nos anos 2016 e 2017 a **OBF** registrou suas despesas com publicidade, propaganda e marketing no grupo contábil 041020 (“Esforços de marketing”).

Como neste grupo foi incluída também a conta analítica 320027 (“Royalties – Interligadas”), que já foi objeto da infração 2 (tópico anterior), o quadro a seguir aponta apenas os valores das demais contas de despesas analíticas relativas à marca “O Boticário” (obtidas na resposta ao item 4 do TIF nº 6), totalizando R\$ 2.402.714,32 (ano 2016) e R\$ 11.213.804,56 (ano 2017) despesas indedutíveis que deveriam ter sido adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro tributável, nos termos do art. 249, I, do RIR/99;

Complemento à infração 1 – gastos com publicidade, propaganda e marketing da marca “O Boticário” não registrados como despesas. Royalties. Indedutíveis

3.37. Como já tratado, dos gastos incorridos pela **OBF** com publicidade, propaganda e marketing (das marcas “O Boticário” e “quem disse, berenice?”), parte foi registrada em contas de despesa e parte em contas do ativo, neste último caso quando consideradas reembolsáveis

Assim, em 2016 foram efetuados gastos de R\$ 582.382.595,07, tendo sido registrados como despesa R\$ 2.970.627,63, com o restante de R\$ 579.411.967,44 registrados em contas ativo. No ano 2017 foram efetuados gastos de R\$ 625.124.785,44, sendo registrados como despesas a parcela de R\$ 11.795.528,40, com o restante de R\$ 613.328.957,04 lançados em contas do ativo;

3.38. Na infração 1 os valores recebidos dos franqueados a título de reembolso de gastos com publicidade, propaganda e marketing foram oferecidos à tributação por serem considerados royalties recebidos, sendo imperioso e natural que, na determinação do seu lucro, a contabilidade da **OBF** expresse nas suas despesas todo o sacrifício necessário à percepção dessas receitas.

Neste caso, as despesas incorridas para a obtenção da receita seriam os gastos com publicidade, propaganda e marketing ainda não registrados em contas de resultado na contabilidade (considerados reembolsáveis em contas de ativo), ou seja, os valores de R\$ 579.411.967,44 para 2016 e de R\$ 613.328.957,04 para 2017;

3.39. Porém, apenas as despesas incorridas em relação à marca “quem disse, berenice?” que não foram escrituradas como tal foram consideradas na determinação do valor tributável da infração 1, abatendo as receitas consideradas omitidas, por serem despesas dedutíveis.

Isto porque, como visto na infração 3, os gastos com publicidade, propaganda e marketing relativas à marca “O Boticário” que foram escriturados como despesas têm natureza de royalties, não sendo dedutíveis, fazendo com que mesmo entendimento deva ser aplicado aos mesmos gastos relativos a tal marca que não foram contabilizados como despesas (mas em contas de ativo por serem tratadas como despesas reembolsáveis).

Assim, mesmo, e não são dedutíveis.

Da CSLL

3.40. Não obstante a disposição expressa no Anexo I, item A.186 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 2017, estabelecer que não são aplicáveis à CSLL as regras de royalties previstas nos arts. 52 e 71, caput, “a”, e parágrafo único, “c” e “g”, da Lei nº 4.506, de 1964, no art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991, no art. 74, caput, da Lei nº 3.470, de 1958, no art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962, e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, as infrações incorridas e que ensejaram a indedutibilidade descrita nas infrações 2 e 3 também estão fundamentadas no art. 140 da Lei nº 9.279, de 1996, razão

pela qual, para esse fundamento legal, juntamente com os fundamentos relativos à infração 1, todas as considerações apresentadas em relação ao IRPJ são válidas para a CSLL, à luz do que preceitua o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995; Da multa isolada sobre a insuficiência de estimativas

3.41. Em vista do aumento das bases de cálculo das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL promovidas pela omissão de receitas e pelas adições das despesas não dedutíveis, os valores calculados e recolhidos pela **OBF** tornaram-se inferiores ao devido, cabendo a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação da Lei nº 11.488, de 2007.

Os cálculos estão no arquivo não paginável juntado à fl. 1012.

Cientificada da exação a Recorrente a impugnou, fls. 1089/01223, alegando, em síntese, que:

- É inaceitável alteração do critério jurídico do lançamento fiscal – violação ao art. 146, do CTN;
- Iliquidez e incerteza do lançamento – impossibilidade de formalização do lançamento com base em cenários alternativos;
- Ausência de omissão de receitas (infração I), devido:
 - Dinâmica do mercado de franquias e análise das estruturas contratuais – Impossibilidade de requalificação dos valores recebidos pela OBF a título de reembolso de gastos com publicidade e propaganda como receita tributável (royalties ou receita de prestação de serviços);
 - Impossibilidade de enquadramento dos valores recebidos pela OBF a título de reembolso de gastos com publicidade e propaganda como receita de royalties ou como receitas de prestação de serviços;
 - Impossibilidade de qualificação do reembolso como royalties;
 - Impossibilidade de qualificação do reembolso como receita de prestação de serviços;
- Inexistência de receita/aspecto contábil – legitimidade do procedimento contábil adotado pela OBF para registro dos valores recebidos a título de reembolso dos gastos com publicidade e propaganda;
- Impossibilidade de IRPJ e de CSLL em razão da ausência de acréscimo patrimonial – violação ao art. 43 do CTN;
- Dedutibilidade dos gastos com publicidade e propaganda qualificados como despesas de royalties, devido:
 - Impossibilidade de qualificação dos gastos com publicidade e propaganda como “despesas” de royalties
 - Dedutibilidade integral das “despesas” de royalties

- Necessária tributação do valor líquido em decorrência da requalificação dos fatos
- Impossibilidade de glosa das despesas de royalties pagos à Botica (infração 2), devido:
 - Inaplicabilidade da vedação prevista na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1996 – ausência de pagamento de pagamento de royalties para sócio;
 - Inaplicabilidade do limite de dedução de royalties quando pagos a beneficiários residentes no país;
 - Revogação da portaria MF Nº 436/58;
- Dedutibilidade dos royalties mesmo na ausência de averbação do contrato de licenciamento de marca
- Necessário reajustamento das bases autuadas relativas às infrações fiscais 01 e 03 em decorrência da dedutibilidade dos royalties
- Impossibilidade de requalificação das despesas próprias da impugnante com publicidade e propaganda como pagamentos de royalties à botica (improcedência da acusação fiscal 03)
- Legitimidade das despesas próprias com publicidade e propaganda
- Dedutibilidade das despesas de publicidade e propaganda próprias da impugnante ainda que qualificadas como royalties
- Dedutibilidade dos royalties pagos pela impugnante à botica 118
- Outros argumentos:
 - Impossibilidade de adição à base de cálculo da csll das despesas supostamente não dedutíveis da base de cálculo do irpj
 - Necessária exclusão do pis e da cofins das bases autuadas
 - Impossibilidade de exigência da multa isolada em razão da falta de recolhimento do irpj e da csll por estimativa
 - Inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento dos anos-base de 2016 e 2017 quando da lavratura dos autos de infração
 - Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício
 - Impossibilidade de exigência da multa em caso de dúvida

A DRJ analisou a impugnação e proferiu a decisão já citada, pelo seu parcial provimento, mantendo apenas parcialmente os lançamentos da CSLL e da multa isolada pela insuficiência de recolhimentos de estimativas desta contribuição, recorrendo, de ofício, ao CARF.

A Contribuinte teve ciência da decisão, em 07/06/2021, fls. 01657.

Em 02/07/2021 a Recorrente recorreu da decisão da DRJ, fls. 01658/01822.

Em seu recurso a Recorrente alega, em síntese:

- INACEITÁVEL ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO FISCAL – VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146 DO CTN;
- ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO LANÇAMENTO FISCAL – IMPOSSIBILIDADE DE FORMALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL COM BASE EM CENÁRIOS ALTERNATIVOS
- AUSÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS PELA OBF (IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL 01)
- DINÂMICA DO MERCADO DE FRANQUIAS E ANÁLISE DAS ESTRUTURAS CONTRATUAIS – IMPOSSIBILIDADE DE REQUALIFICAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS PELA OBF A TÍTULO DE REEMBOLSO DOS GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA COMO RECEITA TRIBUTÁVEL (ROYALTIES OU RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO);
- IMPOSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DOS VALORES RECEBIDOS PELA OBF A TÍTULO DE REEMBOLSO DOS GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA COMO RECEITA DE ROYALTIES OU DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
- IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DO REEMBOLSO COMO ROYALTIES
- IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DO REEMBOLSO COMO RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
- INEXISTÊNCIA DE RECEITA/ASPECTO CONTÁBIL – LEGITIMIDADE DO PROCEDIMENTO CONTÁBIL ADOTADO PELA OBF PARA REGISTROS DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE REEMBOLSO DOS GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA
- IMPOSSIBILIDADE DE IRPJ E CSLL EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL – VIOLAÇÃO AO ARTIGO 43 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
- AD ARGUMENTANDUM – DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA QUALIFICADOS COMO “DESPESAS” DE ROYALTIES
- IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DOS GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA COMO “DESPESAS” DE ROYALTIES
- DEDUTIBILIDADE INTEGRAL DAS “DESPESAS” DE ROYALTIES

- NECESSÁRIA TRIBUTAÇÃO DO VALOR LÍQUIDO EM DECORRÊNCIA DA REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS
- IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DAS DESPESAS DE ROYALTIES PAGOS À BOTICA (IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL 02)
- INAPLICABILIDADE DA VEDAÇÃO PREVISTA NA ALÍNEA “D” DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 71 DA LEI Nº 4.506/64 – AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DE ROYALTIES PARA “SÓCIO”
- INAPLICABILIDADE DO LIMITE DE DEDUÇÃO DE ROYALTIES QUANDO PAGOS PARA BENEFICIÁRIOS RESIDENTES NO PAÍS
- AD ARGUMENTANDUM – REVOGAÇÃO DA PORTARIA MF Nº 436/58
- DEDUTIBILIDADE DOS ROYALTIES MESMO NA AUSÊNCIA DE AVERBAÇÃO DO CONTRATO DE LICENCIAMENTO DE MARCA
- NECESSÁRIO REAJUSTAMENTO DAS BASES AUTUADAS RELATIVAS ÀS INFRAÇÕES FISCAIS 01 E 03 EM DECORRÊNCIA DA DEDUTIBILIDADE DOS ROYALTIES
- IMPOSSIBILIDADE DE REQUALIFICAÇÃO DAS DESPESAS PRÓPRIAS DA RECORRENTE COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA COMO PAGAMENTOS DE ROYALTIES À BOTICA (IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL 03)
- LEGITIMIDADE DAS DESPESAS PRÓPRIAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA
- DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA PRÓPRIAS DA RECORRENTE AINDA QUE QUALIFICADAS COMO ROYALTIES
- DEDUTIBILIDADE DOS ROYALTIES PAGOS PELA RECORRENTE À BOTICA
- OUTROS ARGUMENTOS:
- ACERTO DA DRJ AO RECONHECER A IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DAS DESPESAS SUPOSTAMENTE NÃO DEDUTÍVEIS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ – RECURSO DE OFÍCIO
- NECESSÁRIA EXCLUSÃO DO PIS E DA COFINS DAS BASES AUTUADAS
- IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA
- INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DOS ANOS-BASE DE 2016 E 2017 QUANDO DA LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO
- IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO
- IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA EM CASO DE DÚVIDA

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contra razões, fls. 01941/02032, para, em síntese, requerer que seja negado provimento ao recurso voluntário.

O Recurso foi enviado ao CARF, para análise e decisão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator.

RECURSO VOLUNTÁRIO

ADMISSIBILIDADE:

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade, previstos na Legislação, sendo tempestivo e pertinente, motivo pelo qual dele se toma conhecimento, para examinar suas alegações.

PRELIMINAR:

Quanto às preliminares a Recorrente alega, em síntese, em primeiro lugar que seria inaceitável **suposta alteração do critério jurídico do lançamento fiscal**, pois fica patente a violação ao artigo 146 do CTN.

Essa alegação da Recorrente possui por base suposto fato de que em fiscalização já realizada (processo: 10980.726913/2018-54), para os anos calendários 2015 e 2016, o Fisco não teria lançado valores referentes: a) CSLL sobre royalties; e b) tributos referentes à suposta omissão de receita (reembolso com gastos com publicidade e propaganda).

Assim dita o Art. 146, do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Cabe registrar outra determinação do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Pelo que se relata, já que não há como esta Turma ter ciência de processos que não estão sob sua responsabilidade, procedimento fiscal anterior não conceituou como passível de lançamento duas rubricas: CSLL sobre royalties e omissão de receitas.

A questão da CSLL foi analisada e decidida pela DRJ, sendo excluída, o que será verificado no Recurso de Ofício.

Quanto à questão dos tributos referentes à suposta omissão de receita (reembolso com gastos com publicidade e propaganda) a correção, ou não, do lançamento sobre essa rubrica será analisada e decidida no mérito.

Não há na legislação pátria determinação de que interpretação constante em lançamento tributário anterior seja regra vinculante a ser obedecida pela Administração Tributária, ainda mais como, ressaltado pela própria Recorrente, o Fisco, no outro procedimento fiscal, assim consignou:

Cabe esclarecer que os valores dos “reembolsos” efetuados pelos Franqueados da OBF **não foram auditados neste procedimento fiscal.**” (fls. 28 e 29 - g.n.)

A Recorrente alega que como o Art. 142, do CTN, registra que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória a “ausência” de lançamento dessa rubrica define, de forma vinculante, que inexistiria omissão de receita.

Equivocada a alegação, pois, primeiramente, há o destaque do próprio Fisco que não auditou tais reembolsos, depois há de se registrar que o lançamento ainda pode ser efetuado, caso seja possível, conforme determina o CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e **revisto** de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

VIII - **quando deva ser apreciado fato não conhecido** ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Portanto, como a suposta definitividade defendida pela Recorrente não existe, não há razão nesse argumento.

Ainda nas preliminares, a Recorrente alega, em síntese, que **o lançamento não possui liquidez e certeza, devido à impossibilidade de sua formalização com base em cenários alternativos.**

Segundo a Recorrente, esse fato se demonstraria nos segundos trechos da acusação fiscal:

32. Assim, não há dúvida de que todos os valores recebidos devem ser classificados como royalties e, conseqüentemente, como receitas operacionais, posto que decorrem do exercício da atividade da pessoa jurídica.

33. Por outro lado, **caso não se considere que referidos valores recebidos devam ser Classificados como royalties, há que se considerá-los prestação de serviços.**

...

39. Assim, não há dúvida de que os valores recebidos pela fiscalizada por meio de notas de débito, no total de R\$ 604.720.629,45 em 2016 e R\$ 575.238.518,32 em 2017, devem ser oferecidos à tributação **independentemente de serem considerados receitas de royalties ou qualquer outro tipo de receita.**

40. A diferença entre os dois enquadramentos aqui analisados não surte impacto na tributação das receitas, **porém, definirá o tratamento a ser dado às despesas a elas associadas.**

Obviamente, a contabilidade da fiscalizada deve expressar nas despesas todo o sacrifício necessário à percepção de suas receitas, no entanto, **CASO tais receitas sejam consideradas royalties, o mesmo entendimento deverá ser aplicado às despesas a elas associadas que decorram do Contrato de Licenciamento de Marcas celebrado com a BOTICA, o que sujeitará tais despesas aos limites de dedução para fins fiscais impostos pela legislação tributária.**

...

104. **Caso não seja esse o entendimento, ou seja, caso se entenda que os gastos aqui tratados não devam ser classificados como royalties e que as despesas para a obtenção da receita não sofreriam limitação, sendo, assim, integralmente dedutíveis para fins fiscais, o valor lançado na Infração 1 seria reduzido para um resultado de R\$ 25.308.662,01 no ano de 2016 (R\$ 604.720.629,45 - R\$579.411.967,44). Para o ano de 2017, não haveria valor a lançar, visto que referidas despesas seriam maiores que as receitas obtidas.**

Para a Recorrente, a Fiscalização não poderia, com base em uma única situação fática, concluir pela existência (potencial) de cenários alternativos, que, inclusive, resultam na apuração de diferentes valores a título de crédito tributário, chegando-se, inclusive, à inexistência de valores a cobrar em 2017, pois o Fisco teria a obrigação, no exercício de suas atividades, de identificar os fatos efetivamente ocorridos e proceder ao lançamento fiscal, como determina o Art. 142, do CTN, quando afirma que cabe ao Fisco “determinar a matéria tributável e o montante do tributo devido”.

Aduz que faltou precisão e convicção por parte da Autoridade Fiscal.

Requer a nulidade da autuação, devido à suposta incerteza do crédito tributário constituído.

Pois bem.

Equivocado o entendimento da Recorrente.

Na leitura das acusações fiscais restou claro que o Fisco classificou os valores pagos como royalties e assim serão analisados. Essa, também, é a definição da outra parte, PGFN.

A definição da acusação como royalties fica clara quando o Fisco afirma que não há dúvida de que todos os valores recebidos devem ser classificados como royalties.

Para encerrar e para deixar claro que o Fisco tratou os valores como royalties, segue trecho da acusação fiscal:

41. Esse assunto será melhor abordado nas Infrações 2 e 3 e no tópico seguinte a elas.

Lá, veremos que a OBF incorreu em gastos com publicidade, propaganda e marketing considerados reembolsáveis e ainda não registrados como despesas no total de R\$ 579.411.967,44 em 2016 e R\$ 613.328.957,04 em 2017.

Desse montante, R\$ 15.123.988,44 em 2016 e R\$ 13.191.346,59 em 2017 se referem a gastos incorridos com publicidade, propaganda e marketing da marca “**quem disse, berenice?**” (resposta ao item 4 do TIF nº 6, objeto do Termo de Anexação de Arquivo Não paginável de fl. 292).

Neste caso, **essa parcela dos gastos significariam despesas dedutíveis**, uma vez que **não foram incorridas por força de contrato de exploração de marca**, visto ser a marca “quem disse, berenice?” de propriedade da fiscalizada.

Por sua vez, os gastos da espécie incorridos com a marca “O Boticário” não seriam dedutíveis, pois caracterizam royalties e ficariam sujeitos aos limites impostos pela legislação tributária.

Portanto, esta análise e decisão levará em conta essa definição, motivo de se negar provimento ao recurso, nessa questão.

Por fim, a recorrente afirma que há vício material na ACUSAÇÃO FISCAL 03.

Na análise desse ponto verifica-se que se trata de questão de mérito, onde será devidamente tratada.

Destarte, a decisão recorrida encontra-se revestida das devidas formalidades legais, tendo sido lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, respeitando a ampla defesa e o contraditório.

MÉRITO:

Quanto ao mérito, a Recorrente alega, em primeiro lugar, que é equivocada a acusação fiscal, no que concerne a ausência de omissão de receitas pela Recorrente, o que acarreta a improcedência da **acusação fiscal 01**.

A acusação fiscal assim está justificada, conforme consta do TVF:

25. Conforme anteriormente descrito, dos seus gastos com publicidade, propaganda e marketing, a OBF registra **parte como despesa**, em contas de resultado, e **parte em seu ativo**, como esforços reembolsáveis.

26. Por sua vez, **a análise dos contratos de franquia da OBF revela que os franqueados pagam à fiscalizada, a título de reembolso de despesas com esforços de publicidade, propaganda e marketing**, um percentual que varia entre 0 e 15% do total de compras de produtos “O Boticário”.

27. Em atendimento aos itens 6 e 7 do TIF nº 1 (fls. 118 a 124), a fiscalizada informou que os gastos incorridos com esforços de marketing considerados reembolsáveis foram escriturados, nos anos de 2016 e 2017, nas contas contábeis referenciais 1.01.02.09.10 - Reembolsável Esforços de Marketing e 2.01.01.03.01 - Fornecedores Nacionais, ambas contas patrimoniais, enquanto os valores recebidos a título de reembolso desses gastos foram escriturados nas contas contábeis referenciais 1.01.02.09.10 - Reemb. Mkt Regional Franq. Brasil, 1.01.02.09.10 – Reembolsável Esforços de Marketing e 1.01.02.02.01 - Clientes Nacionais, todas contas de ativo, **ou seja, nem os gastos com ações de marketing considerados reembolsáveis nem os respectivos reembolsos**

transitaram por conta de resultado, não tendo sido tais reembolsos, portanto, oferecidos à tributação.

28. No período fiscalizado, os contratos de franquia eram regidos pela Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994. O seu artigo 3º, inciso VIII, tinha a seguinte redação:

Art. 3º Sempre que o franqueador tiver interesse na implantação de sistema de franquia empresarial, deverá fornecer ao interessado em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia, por escrito e em linguagem clara e acessível, contendo obrigatoriamente as seguintes informações:

...

VIII - informações claras quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros por este indicados, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou o fim a que se destinam, indicando, especificamente, o seguinte:

a) remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (ROYALTIES);

b) aluguel de equipamentos ou ponto comercial;

c) taxa de publicidade ou semelhante;

d) seguro mínimo; e

e) outros valores devidos ao franqueador ou a terceiros que a ele sejam ligados;

29. O dispositivo acima pode, de imediato, levar o leitor a entender que royalties e taxas de publicidade teriam naturezas distintas, uma vez que se classificariam separadamente.

No caso aqui tratado, porém, deve-se lembrar que a taxa de reembolso de despesas com publicidade, propaganda e marketing é estipulada pela OBF em **PERCENTUAL DAS COMPRAS DE MERCADORIAS EFETUADAS**, conforme descrito no item 21 supra, e **NÃO EM FUNÇÃO DOS PRÓPRIOS GASTOS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA E MARKETING**.

Por essa razão, tal taxa de reembolso muito mais se assemelha a royalties do que a um efetivo reembolso.

30. Contudo, essa discussão não surte qualquer efeito na esfera tributária.

Isso porque, de acordo com os arts. 22 e 23 da Lei nº 4.506, de 1964, para fins fiscais, todos os rendimentos decorrentes da exploração de marcas de indústria e comércio deverão ser classificados como **ROYALTIES**.

*Art. 22. Serão classificados como "**ROYALTIES**" os rendimentos de **qualquer espécie** decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:*

...

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.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes.

Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como:

I - As importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - Os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;

III - As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

V - A indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;

VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.

[destaquei]

31. Portanto, a legislação transcrita deixa claro que, **para fins tributários, todos os valores provenientes dos franqueados devem ser classificados como royalties.**

No caso das Taxas de Remuneração de Franquia recebidas pela OBF, sua classificação recai no art. 23, inciso I, enquanto as taxas de reembolso de despesas com publicidade, propaganda e marketing se enquadram no inciso IV do mesmo artigo, já que se tratam de despesas para a preservação do direito cedido, no caso, a marca "O Boticário" e, além disso, o seu pagamento perfaz condição contratual para obter a autorização de uso dessa marca.

32. Assim, não há dúvida de que todos os valores recebidos devem ser classificados como ROYALTIES e, consequentemente, como receitas operacionais, posto que decorrem do exercício da atividade da pessoa jurídica.

Para a Recorrente a acusação fiscal 01 está equivocada, em síntese, pelos seguintes motivos, fls. 01698:

- Os valores recebidos pela Recorrente dos franqueados são relativos a efetivos **reembolsos** com gastos de propaganda e publicidade, conforme estabelecido nos Contratos de Franquia, não podendo ser requalificados pela Autoridade Fiscal ou pela Turma Julgadora (tópico III.1.1);
- Esses valores **não se enquadram no conceito de royalties** ou como remuneração pela prestação de serviços (tópico III.1.2);
- **Inexiste qualquer valor a ser registrado como "receita"**, já que é absolutamente correto o procedimento contábil adotado pela Recorrente (tópico III.1.3); e
- Não é possível a exigência de IRPJ e CSLL **em razão da ausência de acréscimo patrimonial** da Recorrente (tópico III.1.4); e

- deveria ser reconhecida, pelo menos, a dedutibilidade integral dos gastos com publicidade e propaganda, que foram registrados em contas do ativo.

Pois bem.

Quanto aos valores recebidos pela Recorrente serem reembolsos há necessidade básica para se provar o que se alega, pois reembolso é o ato de recomposição do patrimônio de uma pessoa, devido a despesa assumida em nome de outra pessoa.

Portanto, a prova do gasto e do pagamento torna-se necessária para a comprovação de que se trata de reembolso.

Após a Recorrente esclarecer, novamente, seu contrato com a BOTICA, a Recorrente cita trechos desse contrato.

Esclarece-se aqui que a acusação não possui relação com esses gastos, oriundos de um contrato e de seus aditivos, mas sim dos contratos com os franqueados, como está claro na acusação fiscal:

26. Por sua vez, a análise dos contratos de franquia da OBF revela que os **FRANQUEADOS PAGAM À FISCALIZADA**, a título de reembolso de despesas com esforços de publicidade, propaganda e marketing, um percentual que varia entre 0 e 15% **DO TOTAL DE COMPRAS** de produtos "O Boticário".

A Recorrente sustenta que nem todo o fluxo de pagamento no âmbito desse negócio jurídico é relativo a royalties.

Esclarece-se à Recorrente que não é essa a definição trazida pela legislação, pois os arts. 22 e 23 da Lei nº 4.506/1964 - *que dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza* – determina que serão classificados como **"ROYALTIES"** os rendimentos de **qualquer espécie** decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos.

A expressão é tão ampla, para fins fiscais, que até os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" serão classificados como "royalties".

A Recorrente afirma que os valores referentes às Taxas de Remuneração de Franquia (TRF) foram oferecidos à tributação.

A Recorrente destaca que nesses contratos havia a obrigação da franqueada reembolsar a Recorrente pelos gastos com publicidade e propaganda incorridos em favor desses. por ser proibido que cada Franqueado realizasse ações de publicidade e propaganda individuais e autônomas.

Transcreve-se cláusula referente a questão:

14.1.15 Reembolsar a FRANQUEADORA das despesas de esforços de marketing realizadas em proveito do Sistema de Franquias O Boticário, em percentual que não excederá a 15% (quinze por cento) do valor de suas compras de produtos O Boticário.

Afirma que o valor com base em compras do franqueado era para conferir aos mesmos previsibilidade e segurança.

Por fim, nesse ponto, defende que a sua remuneração somente se refere às TRF, não aos reembolsos.

Equivocado o entendimento da Recorrente.

Reembolso, como já citado, refere-se à reconstituição de patrimônio, deteriorado por gastos de outrem.

Assim, para se classificar como reembolso há a necessidade de comprovação desses gastos individuais e da devolução desse valor.

É de ressaltar que tanto a suposta taxa de reembolso como a TRF possuem a mesma base de valor para seus cálculos sobre o quanto deve ser pago à Recorrente, como consta abaixo, fls. 0669 e 0677.

4.5 A **FRANQUEADA** pagará à **FRANQUEADORA**, a título de remuneração pela franquia objeto deste Contrato, o equivalente a até 45% (quarenta e cinco por cento) do valor total de suas compras de produtos O Boticário, remuneração esta devida em decorrência do licenciamento de uso da Marca, da Assistência Técnica Mercadológica e transferência do Know How de operações da Loja Franqueada e do Canal de Venda Direta.

...

14.1.15 Reembolsar a **FRANQUEADORA** das despesas de esforços de marketing realizadas em proveito do Sistema de Franquias O Boticário, em percentual que não excederá a 15% (quinze por cento) do valor de suas compras de produtos O Boticário.

DIREITOS DA FRANQUEADORA

13.1 Constituem direitos da **FRANQUEADORA**, dentre outros constantes deste Contrato, do Manual de Operações e Normativas:

13.1.1 Exigir da **FRANQUEADA** o cumprimento de suas obrigações contratuais, assim como das normativas do sistema de franquias O Boticário, regularmente emitidas pela **FRANQUEADORA**, especialmente no concernente ao cumprimento das metas periodicamente consensadas.

OBRIGAÇÕES DA FRANQUEADA

14.1 Constituem obrigações da **FRANQUEADA**, dentre outras constantes deste Contrato, do Manual de Operações e Normativas:

14.1.1 Cumprir, de forma integral e eficaz, todas as suas obrigações contratuais especificadas neste Contrato, no Manual de Operações, demais diretrizes e normativas que venham a ser divulgadas pela **FRANQUEADORA**.

14.1.14 Comprovar à **FRANQUEADORA** o investimento mensal equivalente a 3% (três por cento) do faturamento bruto da Loja Franqueada e do Canal de Venda Direta em publicidade, propaganda, promoções e outras ações de marketing, de forma a divulgar satisfatoriamente o seu ponto de venda, a imagem da marca e respectivos produtos, tudo mediante prévia análise e aprovação da **FRANQUEADORA** nos termos estabelecidos no Manual de Operações, neste contrato e em Normativas emitidas pela mesma.

EXTINÇÃO DO CONTRATO

18.1 As partes poderão resilir, de comum acordo este Contrato a qualquer tempo, mediante a assinatura do respectivo instrumento de distrato contratual, sem qualquer indenização.

18.2 Qualquer das partes poderá ainda denunciar este Contrato, mediante prévio aviso com, no mínimo trinta (30) dias, sem qualquer forma de indenização de parte a parte, seja a que título for.

18.3 Na hipótese de extinção do Contrato nos termos da sub-cláusula precedente, os relacionamentos comerciais e obrigacionais dele decorrentes terão curso normal até a data prevista no respectivo aviso devendo, após esse prazo, atender-se o disposto na sub-cláusula 19.1 e seguintes.

18.4 Rescindir-se-á automaticamente, sem a necessidade de pré-aviso, este Contrato, independentemente de qualquer notificação ou interpelação judicial ou extrajudicial, nos seguintes casos:

a. por inadimplemento e/ou descumprimento de quaisquer dos termos ou condições expressos nas cláusulas e sub-cláusulas deste Contrato, assim como das normas dispostas no Manual de Operações e Normativas expedidas;

Verifica-se que:

1. Há obrigações de pagamentos de valores relativos à TRF e a reembolso de publicidades;

2. Ambos pagamentos possuem como base para cálculo o total das compras que define o valor da taxa e o valor do suposto reembolso.
3. É direito da franqueadora exigir o cumprimento das determinações do contrato;
4. É obrigação da franqueada cumprir as determinações do contrato;
5. É obrigação da franqueada, em síntese, demonstrar investimento mensal de 3% do faturamento bruto da loja em publicidade, propaganda e marketing, após aprovação pela franqueadora;
6. O contrato será extinto de comum acordo e/ou por denúncia de quaisquer das partes (sem indenização), sem aviso prévio quando se descumpra cláusula do contrato.

Portanto, de forma clara, o reembolso para publicidade, propaganda e marketing é de pagamento obrigatório, sob pena de rescisão automática do contrato, e possui a mesma forma de cálculo da TRF, sem vinculação, reflexividade com custos arcados pela franqueadora.

Não há razão para um “reembolso/devolução” de gastos com propaganda, marketing e publicidade ser calculado com base em valor de compras, portanto, equivocado o argumento da Recorrente, nesse ponto.

A Recorrente, também, afirma que o Fisco deturpou o conteúdo de seus contratos, mas não há razão no argumento.

O Fisco verificou valores recebidos pela Recorrente e aplicou o determinado pela legislação (Lei 4.506/64), de que, em síntese, serão considerados como royalties **os rendimentos de qualquer espécie** decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos.

Se a Recorrente afirma que os valores possuem como natureza jurídica um reembolso, uma devolução, deveria comprovar o que ela gastou, seu sacrifício, que era de responsabilidade de outrem, e demonstrar que esse valor foi devolvido.

A própria Recorrente afirma que os franqueados eram proibidos de realizar ações de marketing, publicidade e propaganda.

Se os franqueados eram proibidos de executar essas ações e como só há mais uma parte envolvida nesses contratos de franquia, a Recorrente, é lógico que caberia a ela essas execuções para a operação atingir os resultados esperados pelas partes.

Portanto, sem razão nesse argumento.

A Recorrente passa a esclarecer os motivos de centralizar suas ações de marketing, o que, para fins tributários, não nos cabe avaliar, pois o que está em análise é a aplicação da norma tributária ao caso concreto, somente.

Caberia a Recorrente comprovar que esses valores possuíam a natureza de reembolso, devolução, o que não faz.

A Recorrente afirma que a Lei 8.955/94 diferencia os royalties das taxas de publicidade.

Art. 3º Sempre que o franqueador tiver interesse na implantação de sistema de franquia empresarial, **deverá fornecer ao interessado em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia**, por escrito e em linguagem clara e acessível, **contendo obrigatoriamente as seguintes informações:**

...

VIII - informações claras **quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros por este indicados**, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou o fim a que se destinam, **indicando, especificamente, o seguinte:**

- a) **remuneração periódica pelo uso do sistema**, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (**ROYALTIES**);
- b) aluguel de equipamentos ou ponto comercial;
- c) taxa de publicidade ou semelhante;

Novamente, cabe esclarecer à Recorrente:

- A legislação citada refere-se à obrigação do franqueador de **prestar informações detalhadas ao franqueado sobre valores a serem pagos**; e
- A legislação tributária define royalties de forma abrangente, como todos os rendimentos, **de qualquer espécie**, decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos.

Portanto, não há confronto entre as legislações, pois cada uma delas disciplina relações com objetos diversos.

A Recorrente aduz que é equivocada a alegação feita pelo Fisco Federal de que não haveria uma vinculação entre os valores de reembolso e os gastos com publicidade e propaganda.

Para tanto, afirma que os valores de reembolso seriam de até 15% dos valores de compras.

Pois bem.

O Fisco, com seus motivos, fez a acusação – de que esses valores não possuem a natureza jurídica de reembolso (devolução) – e caberia à Recorrente comprovar que essa forma de exigência desses valores teria relação direta e lógica com o gasto com marketing, publicidade, propaganda.

Só que não há comprovação alguma.

Há alegação de que esses valores seriam para dar “previsibilidade”, “segurança” aos franqueados.

Previsibilidade e segurança são termos subjetivos que não guardam relação com valor que foi gasto pela Recorrente para outra pessoa.

Portanto, não há razão no argumento.

A Recorrente afirma que a Taxa de Remuneração de Franquia (TRF) foi estabelecida em parâmetros de mercado e devidamente reconhecida como receita.

A Recorrente, nessa alegação, só esquece que:

- Instituiu, nos contratos com franqueados, outra forma de cobrança, com o mesmo fundamento - **porcentagem do valor das compras efetuadas** - com nome de reembolso, mas que não possui nenhuma característica de devolução; e
- A Legislação Tributária determina que são royalties todos os rendimentos, de qualquer espécie, decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos.

Portanto, por essas razões – determinação legal, identidade de exigência e por não haver prova de devolução de algo, reembolso – não há razão no argumento da Recorrente.

Continuando, a Recorrente alega que em relação aos reembolsos dos gastos de publicidade e propaganda relativos à marca “O Boticário”, não foi verificado, pelo Fisco, **se as importâncias recebidas representariam um rendimento**, conforme inciso IV, do artigo 23, da Lei nº 4.506/64, sendo que esse mesmo entendimento é aplicável aos reembolsos de gastos de publicidade e propaganda da marca “Quem Disse, Berenice?”.

Primeiramente cabe ressaltar que os valores referentes à marca “Quem Disse, Berenice?” não estão contidos no litígio, como afirma o próprio Fisco, fls. 01053:

41. Esse assunto será melhor abordado nas Infrações 2 e 3 e no tópico seguinte a elas. Lá, veremos que a OBF incorreu em gastos com publicidade, propaganda e marketing considerados reembolsáveis e ainda não registrados como despesas no total de R\$ 579.411.967,44 em 2016 e R\$613.328.957,04 em 2017. Desse montante, R\$ 15.123.988,44 em 2016 e R\$ 13.191.346,59 em 2017 se referem a gastos incorridos com publicidade, propaganda e marketing da marca “quem disse, berenice?” (resposta ao item 4 do TIF nº 6, objeto do Termo de Anexação de Arquivo Não paginável de fl. 292). **Neste caso, essa parcela dos gastos significariam despesas dedutíveis, uma vez que não foram incorridas por força de contrato de exploração de marca, visto ser a marca “quem disse, berenice?” de propriedade da fiscalizada. Por sua vez, os gastos da espécie incorridos com a marca “O Boticário” não seriam dedutíveis, pois caracterizam royalties e ficariam sujeitos aos limites impostos pela legislação tributária.**

Prosseguindo, transcreve-se a Legislação citada, IV, do artigo 23, da Lei nº 4.506/64:

Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou **“royalties”** todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos

referidos nos artigos 21 e 22, **TAIS COMO**: (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978)
(Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

I - As importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - Os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;

III - As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

V - A **indenização** pela rescisão ou término antecipado do contrato;

VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.

Esclarece-se a Recorrente que a definição de reembolso já foi discutida. Em síntese, significa devolução. Portanto, para o valor ser conceituado como reembolso/devolução deve haver a comprovação de quanto foi gasto e quanto cabe a cada responsável pela devolução. O que não consta do processo, apesar da clareza da acusação fiscal.

A simples conta pela porcentagem de valor de produtos comprados não comprova gasto com despesa alguma.

A legislação tributária quando se refere a rendimento busca abarcar a totalidade dos valores recebidos pela franqueadora oriundos dos franqueados.

Para deixar clara essa totalidade, a lista constante dos incisos do Art. 23, da Lei 4.506/64 é exemplificativa, pois, ao final, ressalta o termo "tais como".

Se o que há é a recomposição patrimonial, da parte que cabe a cada franqueado, a Recorrente deveria comprovar que para cada franqueado ocorreu antecipação de despesa, o que não ocorre.

Portanto, nega-se provimento ao recurso da Recorrente, nesse ponto.

Em outro ponto, a Recorrente alega que para ser conceituada como royalties a importância recebida pela pessoa jurídica deve **também representar uma remuneração** da ocupação, **uso, fruição ou exploração dos** bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, da Lei 4.506/64.

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

Como já ressaltado, os contratos de franquia obrigavam o pagamento dos valores intitulados de reembolso, mas que não possuem natureza jurídica de devolução/reembolso.

Ou seja, para ser franqueado havia a obrigação desse pagamento.

Além do mais, esse pagamento de suposto reembolso era calculado de forma idêntica à Taxa de Remuneração de Franquia (TRF), percentual sobre compras, que foi definida pela Recorrente como fato gerador dos tributos em questão.

Sem o pagamento desse valor o franqueado não poderia utilizar os direitos para comercializar a marca, como já demonstrado, por trechos de cópias dos contratos.

Portanto, nega-se provimento ao recurso, nesse ponto.

Em mais um ponto o recurso alega que um pagamento, para ser qualificado como royalties, conforme determina a legislação, **deve representar, da perspectiva do franqueado/pagador, uma despesa para manutenção do direito cedido pela outra parte do contrato.**

O pagamento efetuado pelo franqueado representou uma despesa para manutenção de direito, pois esse pagamento era obrigatório para ser franqueado, como determinam cláusulas contratuais, citadas, inclusive, pela própria Recorrente..

Portanto, nega-se provimento ao recurso, nesse ponto.

Continuando, a Recorrente alega que **o contrato deve estabelecer que as despesas de preservação dos direitos cedidos são parte da compensação pelo uso do bem ou direito.**

Com todo respeito, contratos podem conter quaisquer definições, mas cabe ao Fisco verificar se as definições utilizadas estão de acordo com a Legislação, ou não.

Foi o que ocorreu.

Os contratos definem valores como reembolsos, mas esses valores não possuem semelhança alguma com reembolso/devolução de recursos que foram adiantados pela Recorrente.

Portanto, nega-se provimento ao recurso, nesse ponto.

Em mais um argumento, a Recorrente alega que **ainda que o Fisco defina que a lei tributária conceitua como royalties esses supostos valores referentes a reembolsos isso não teria como justificar a tributação desses valores se esses não representarem, renda ou proventos de qualquer natureza.**

Esclarece-se à Recorrente que o Fisco utiliza definição da própria Recorrente, pois a TRF foi definida pela Recorrente como renda ou provento de qualquer natureza, incidindo a devida tributação e o suposto reembolso possui as mesmas características da TRF.

Novamente destaca-se que o pagamento desse suposto reembolso foi conceituado pela Autoridade Fiscal como royalties devido à legislação assim determinar, por não haver prova de que se trata de uma devolução/reembolso e por esse pagamento ter as mesmas características da TRF, calculados com base em compras.

Não se deve olvidar que a Legislação determina que todos os pagamentos efetuados pelos franqueados aos franqueadores são royalties, tais, como os exemplificados.

Portanto, nega-se provimento ao recurso, nesse ponto.

Continuando a análise, ressaltamos, novamente, que o Fisco não conceituou os valores como remunerações por prestação de serviços, mas sim como royalties.

A Recorrente afirma que agiu corretamente, no aspecto contábil, pois esses valores:

1. Não compõem o lucro líquido; e
2. Não existe, e nem poderia existir, sob pena de violação do artigo 43 do CTN, regra que determina a adição desse valor ao lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Esclarece-se, em primeiro lugar, que a legislação é quem determina que os royalties – como corretamente definido pelo Fisco - serão tributáveis.

Decreto 3.000/1999:

Art. 52. **SÃO TRIBUTÁVEIS** na declaração os rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos, tais como **(Lei nº 4.506, de 1964, art. 22, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º)**:

Além do mais, o Art. 43, do CTN, não foi desrespeitado, pois, como já analisado, por vários motivos, esses valores tem natureza de renda ou proventos de qualquer natureza, assim como o é a TRF.

A Recorrente afirma que **esses valores serviram para cobrir as despesas de publicidade, marketing, propaganda.**

Esses valores ingressaram nas contas da Recorrente, como a TRF ingressou, como receitas, para cobrir suas diversas despesas, inclusive de sua operação com operação com franqueados, resultando em lucro ou prejuízo.

A Recorrente já salientou que os franqueados eram proibidos de, individualmente, realizarem ações de publicidade, marketing, propaganda.

Ora, se os franqueados eram impedidos conclui-se que a outra parte constante no contrato é a responsável.

Assim, a TRF e os royalties chamados de reembolso, sem comprovação de que se tratam de devolução, são receitas da Recorrente para arcar com as despesas inerentes à toda a operação, como os gastos com publicidade, marketing, propaganda.

Portanto, nega-se provimento ao recurso, também nesse ponto.

A partir desse ponto, a Recorrente **alega que já que a verba foi definida como royalties, as despesas com propaganda deveriam ser incluídas como despesa, como consta em declaração de voto constante na decisão recorrida.**

A Recorrente defende que declaração de voto, na decisão recorrida, buscou qualificar esses valores como “despesas” de royalties, com base no entendimento de que os gastos com publicidade e propaganda decorreriam de uma obrigação assumida pela Recorrente no âmbito do Contrato Licenciamento, como contrapartida ao direito de exploração da marca “O Boticário”.

A Recorrente destaca que a única menção contida no contrato sobre os gastos com publicidade e propaganda está na seção que trata das premissas do aludido contrato (“Considerando que:”), na qual é descrito que a Recorrente, na qualidade de franqueadora, **seria responsável pela realização das ações de publicidade e propaganda**, sendo que o termo “responsável”, conforme exposto, se reporta à tarefa de centralização dos esforços de marketing junto aos franqueados, em virtude da necessidade de zelar/proteger a imagem dos produtos licenciados.

A Recorrente afirma que o cenário desenvolvido pelo Fisco está equivocado, pois um mesmo pagamento representaria, simultaneamente, rendimentos de duas pessoas:

- (i) Um rendimento atrelado a royalties da Botica; e
- (ii) Um rendimento decorrente da prestação de serviços por aquelas pessoas físicas ou jurídicas que foram contratadas para realizar as ações de publicidade e propaganda.

Afirma que na declaração de voto apresentada no acórdão recorrido foi devidamente reconhecido que os gastos com publicidade e propaganda não poderiam ser qualificados como “despesas” de royalties, de modo que, sendo qualificados como “despesas”, seriam plenamente dedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, na hipótese do CARF não entender pela reforma parcial do acórdão recorrido - para que seja integralmente afastada a Acusação Fiscal 01 - requer-se seja determinada, ao menos, a integral dedutibilidade dos gastos com publicidade e propaganda também na apuração do IRPJ.

Seguem trechos da declaração de voto citada:

5. Apesar de respeitáveis as razões lançadas pelo relator no tocante à infração 1 (REEMBOLSO DE DESPESAS COM PROPAGANDA E PUBLICIDADE. CLASSIFICAÇÃO COMO ROYALTIES. RECEITA OPERACIONAL. RESULTADO TRIBUTÁVEL), classificada como “Outros resultados operacionais” no auto de infração, para manter intocada a infração imputada à fiscalizada, **entendo que parcial razão assiste à impugnante**. Explica-se.

6. A infração acima trata de importes recebidos pela franqueadora **OBF, ora impugnante**, oriundos de sua rede de franqueadas (R\$ 604.720.629,45 em 2016 e R\$ 575.238.518,32 em 2017), visando fazer frente às despesas de esforços de marketing realizadas em proveito do sistema de franquias, produtos e marcas administradas pela OBF.

7. Entendeu a autoridade fiscal que se tratava de **uma omissão de receitas** (com natureza de royalties ou de prestação de serviços), tendo apenas autorizado que as despesas de propaganda, publicidade e marketing com a QDB (*quem disse Berenice?*) (R\$ 15.123.988,44 em 2016 e R\$ 13.191.346,59 em 2017), marca de propriedade da fiscalizada OBF, fossem decotadas da omissão de receitas ora citada.

Considerou ainda que as despesas de propaganda, publicidade e marketing da marca e dos produtos “O Boticário”, marca de propriedade da Botica, **SERIAM INDEDUTÍVEIS**, porque tais dispêndios deveriam ser considerados como tendo natureza de royalties (aqui a inferir-se que deveriam ser pagos à Botica, porém não há menção de tal imputação à Botica nestes autos) e, como tal, sujeitos aos limites impostos pela legislação tributária, estes que não foram atendidos pela fiscalizada OBF (em decorrência de os royalties serem pagos a sócios, sem respeitar os limites legais e pela falta de averbação do contrato de licenciamento de marca no INPI).

Asseverou ainda a autoridade fiscal que (item 104 do TVF): “caso se entenda que os gastos aqui tratados não devam ser classificados como royalties e que as despesas para a obtenção da receita não sofreriam limitação, sendo, assim, integralmente dedutíveis para fins fiscais, o valor lançado na Infração 1 seria reduzido para um resultado de R\$ 25.308.662,01 no ano de 2016 (R\$ 604.720.629,45 - R\$579.411.967,44).

Para o ano de 2017, não haveria valor a lançar, visto que referidas despesas seriam maiores que as receitas obtidas”.

...

12. No tocante à omissão de receitas, repise-se, a autoridade asseverou apenas que os valores recebidos dos franqueados, a título de pagamento pelas despesas de propaganda, publicidade e marketing feitas pela fiscalizada OBF, seriam receitas omitidas e poderiam ser qualificadas como receitas de royalties ou, alternativamente, como receitas de prestação de serviço, ambas tributáveis pelo IRPJ e CSLL, como se pode ver nos itens abaixo do TVF:

...

15. A argumentação da impugnante de que a autoridade fiscal não poderia qualificar a omissão de receitas (fato) destes autos como royalties ou receita de prestação de serviço, quando ambas têm a mesma incidência pelo IRPJ e pela CSLL, traduz rigidez doutrinária com cheiro de guardado, hoje superada.

Na verdade, como se verá mais adiante, **o equívoco da autoridade foi ter qualificado as despesas executadas com as taxas de publicidade como tendo natureza de royalties, indeferindo a dedutibilidade de tais despesas.**

...

17. Já quanto à argumentação de que os valores recebidos dos franqueados seriam mero reembolso de despesa, **PARECE SER ALGO DESTITUÍDO DE MAIOR SENTIDO**, pois a própria impugnante reconheceu que é o responsável pela contratação de todas as ações de propaganda, publicidade e marketing das marcas e produtos franqueados, consolidando a propaganda de forma harmônica e uniforme, visando fortalecer marcas, produtos e redes de franqueados, com centralização dos gastos e ações com publicidade e propaganda. Eis as específicas considerações da impugnante (fl. 42 da impugnação):

...

18. Como não concebe que uma atividade como a acima descrita possa ser desempenhada de forma graciosa, **FORCOSO RECONHECER OS VALORES PAGOS PELA REDE DE FRANQUEADOS COMO RECEITAS DA IMPUGNANTE**, na forma do então vigente art. 3º, inciso VIII, alínea “c”, da Lei nº 8.955/1994 (receita de taxa de publicidade ou semelhante).

Ademais, se em determinado período as despesas excederam as receitas, isso não desnatura estas últimas, quer porque a fiscalizada pode estar a se remunerar por outras formas (como o inequívoco royalty previsto no art. 3º, inciso VIII, alínea “a”, da então vigente à época dos fatos Lei 8.955/1994), quer porque a atividade foi sub-remunerada no período de apuração.

19. Aqui se deve lembrar que há um período de apuração na tributação sobre a renda, ou seja, se houve o encerramento do período, com acréscimo patrimonial nele apurado, obrigatoriamente tem que se oferecer o acréscimo à tributação, não podendo o Contribuinte passar a transformar receitas em meras entradas, contabilizadas em contas patrimoniais, como se pudesse determinar o que seria, ou não, receitas.

Ora, no momento em que a fiscalizada assumiu uma atividade comum a toda a rede de franqueados, com remuneração clara e devida na lei de franquia empresarial, não pode impedir que a remuneração seja submetida à tributação sobre a renda, quando houver acréscimo patrimonial no período de apuração.

20. REJEITAM-SE, ASSIM, OS ARGUMENTOS TRAZIDOS PELA IMPUGNANTE, NO TOCANTE AOS CENÁRIOS ALTERNATIVOS E DE QUE OS VALORES RECEBIDOS DOS FRANQUEADOS SERIAM MERO REEMBOLSOS, NEUTRO EM TERMOS PATRIMONIAIS.

21. Dessa forma, a imputação de omissão de receitas feita em desfavor da fiscalizada OBF, nos montantes de R\$ 604.720.629,45 em 2016 e R\$ 575.238.518,32 em 2017, não merece qualquer reparo, devendo ser mantida a infração, no tocante às receitas omitidas.

22. Indo além, passa-se a apreciar o deferimento, ou não, da **DEDUÇÃO DAS DESPESAS DE PUBLICIDADE, PROPAGANDA E MARKETING COM AS MARCAS E PRODUTOS “O BOTICÁRIO” DA BASE DE CÁLCULO DA INFRAÇÃO**, considerando que as receitas respectivas teriam natureza de prestação de serviço.

23. A autoridade fiscal tratou da qualificação das despesas de publicidade, propaganda e marketing com as marcas e produtos “O Boticário” como tendo natureza de royalties nos itens 98 a 104 do TVF.

Assim, considerou que as despesas de propaganda, publicidade e marketing com a marca e produtos “O Boticário”, de propriedade da Botica, feita pela fiscalizada OBF, à luz do art. 22, alínea “c”, c/c o art. 23, inciso IV (devem ser classificadas como royalties “as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito”), da Lei nº 4.506/1964, deveriam ter natureza de royalties (royalties que se inferem a ser pagos à Botica, apesar de em nenhum momento a autoridade fiscal ter dito que imputaria tais royalties à Botica), indedutíveis, porque o Contribuinte não superou os limites impostos pela legislação tributária para a dedutibilidade das despesas de royalties.

24. Inicialmente, abaixo se traz a legislação de regência da controvérsia.

25. De plano, importante ressaltar que a própria lei de franquia empresarial, vigente na época dos fatos (Lei nº 8.955/1994), separava as receitas de royalties e as receitas de

propaganda (“taxa de publicidade ou semelhantes”), ambas devendo ser pagas ao franqueador (no caso destes autos, a OBF) pelos franqueados:

...

26. Observe-se que, no âmbito da franquia empresarial, o royalty pago pela rede de franqueados está na alínea “a” acima, enquanto os valores despendidos com despesas com publicidade, propaganda e marketing estão na alínea “c”, ou seja, as taxas de publicidade ou semelhante no sistema de franquia empresarial, como aquela paga pela rede de franqueados à OBF, não são royalties (continuam tais receitas estremadas na atual e vigente lei de franquia empresarial, como se pode ver no art. 2º, inciso IX, alíneas “a” e “c”, da Lei nº 13.966/2019).

Porém ambas são receitas e devem ser submetidas à tributação sobre a renda (IRPJ e CSLL), com a mesma forma de incidência.

27. **É verdade que a lei tributária alarga o conceito de royalties em desfavor do cedente do direito**, não para incluir valores que inegavelmente não são royalties, como as taxas de publicidade, acima.

Objetiva na verdade incluir valores que têm natureza de royalties, **mas que recebem outras denominações ou subterfúgio no âmbito do cessionário do direito, mantendo a despesa dedutível na forma do art. 71, alínea “a”, da Lei nº 4.506/1964, porém buscando escapar da tributação sobre a renda (IRPJ e CSLL) no âmbito do cedente do direito.**

Para tanto, vejamos os arts. 22 e 23 da Lei tributária nº 4.506/1964, com o destaque para as normas que levaram a autoridade fiscal a considerar que as receitas da taxa de publicidade recebidas da rede de franqueados pela OBF (e as despesas realizadas com tais taxas), no âmbito do contrato de franquia empresarial, teriam eventualmente natureza de royalties:

...

28. Assim, apreciando sobre a visão do cedente e cessionário de direitos, como no caso de marcas e direitos de franquia, além do royalty ordinário previsto no inciso I do art. 23, **a lei tributária classifica como royalties a serem tributados pelo cedente do direito:**

...

• No Inciso IV, **tem-se, para o caso aqui em discussão**, as despesas para preservação dos direitos cedidos e **foi aqui que a autoridade incluiu as despesas com publicidade, propaganda e marketing** para promoção da marca e produtos “O Boticário”.

Porém, como se verá mais adiante, é equivocado esse entendimento;

...

30. **Veja-se que as despesas do inciso IV (parte final) do art. 23 da Lei nº 4.506/1964 seriam aquelas que deveriam ser incorridas pelo cedente do direito, para preservação dos direitos cedidos, mas foram suportadas pelo cessionário, devendo assim ser acrescidas aos royalties.** Cita, o doutrinador, as despesas no INPI, de advogados, ou seja, despesas de preservação, de defesa, do direito. Como detalhamento delas, poderiam ser citadas as despesas com registro da marca no INPI, averbação do contrato de licenciamento da marca também no INPI, despesas com advogados para defender a marca, ou seja, despesas de preservação, de defesa, do direito cedido, que deveriam ser suportadas pelo cedente da marca, mas o foram pelo cessionário.

Nesse caso, tais despesas devem ser acrescidas aos royalties e tributadas pelo cedente da marca como royalties.

...

33. PASSANDO AGORA PARA O ESPECÍFICO CASO DESTES AUTOS, é difícil compreender como os valores pagos pela rede de franqueados ao franqueador, para fazer frente às despesas de publicidade, propaganda e marketing das marcas e produtos “O Boticário”, **pudessem ser encaradas como tendo natureza de royalties, a serem executadas em benefício exclusivo do detentor da marca “O Boticário”, no caso a Botica.**

Ora, tais dispêndios **foram feitos preponderantemente em prol da própria rede de franqueados**, para alavancar as vendas de rede de franquia, inclusive em montante (da ordem) 15 vezes superiores aos royalties efetivamente pagos à Botica.

Tanto assim o é que as despesas foram suportadas pela rede de franquias, como consta nos contratos de franquia empresarial, à luz do art. 3º, inciso VIII, da Lei nº 8.955/1994.

Não é crível que as despesas de propaganda da rede de franqueados, que constam como ônus deles nos contratos de franquia empresarial pactuados entre eles e a OBF, pudessem ser feitas pela Botica (proprietário da marca “O Boticário”), que não é o franqueador, não tendo a expertise para tanto, inclusive sem relação jurídica com os franqueados.

34. Até se entende que tais despesas também valorizem as marcas envolvidas (“O Boticário” e QDB), mas valorizam também o próprio ativo da franqueadora OBF (direito do franqueador de implantar um sistema de franquia empresarial com base nas marcas licenciadas), a própria rede de franqueados e os produtos.

Relevante ressaltar que a valorização das marcas e do ativo da franqueadora termina sendo apropriado por seus proprietários pelo aumento dos royalties, de licenciamento da marca e aqueles pagos pelas franquias ao franqueador, respectivamente, tudo devendo ser ofertado à tributação do IRPJ e da CSLL.

Inviável acrescentar ao montante dos royalties do detentor das marcas uma despesa própria da rede de franquias, prevista como tal na lei do sistema de franquia empresarial e nos contratos respectivos.

35. Quer parecer que houve certa confusão da autoridade fiscal com essa questão, porque em outras passagens do TVF (item 31, por exemplo) buscou tratar no mesmo dispositivo legal (art. 23, inciso I, da Lei nº 4.506/1964) as taxas de remuneração de franquia, royalties em sentido estrito, e as taxas de reembolso de despesas com publicidade, propaganda e marketing, como outro tipo de royalties (art. 23, inciso IV, parte final, da Lei nº 4.506/1964), para daí inferir que as despesas realizadas com as taxas de publicidade para a marca e produtos “O Boticário” também teriam natureza de royalties.

Obviamente, se assim fosse, as despesas de publicidade com a marca e produtos “O Boticário” feitas pela OBF deveriam ser acrescidos aos royalties pagos à Botica, à luz do art. 23, inciso IV, da Lei nº 4.506/1964, com autuação desta última, o que sequer foi ventilado no TVF.

36. Assim, ao buscar visualizar a omissão de receitas oriunda das taxas de publicidade como tendo natureza de royalties, a autoridade fiscal deu um passo adicional, considerando agora que as despesas realizadas com tais taxas teriam também natureza de royalties (que deveriam ser pagos ao detentor da marca, no caso a Botica).

Ora, nem as receitas oriundas das taxas de publicidade, nem as despesas realizadas com tais taxas têm natureza de royalties, como já dito.

37. Concluindo, defender que as despesas incorridas pelos franqueados para publicidade, propaganda e marketing de “O Boticário” tenham natureza de royalty, quando a própria legislação da matéria (lei de contrato de franquia empresarial) assevera que tais despesas devem ser suportadas por receita de “taxa de publicidade ou semelhante”, não parece plausível, porque as despesas foram suportadas pelos franqueados, imediatamente em benefício deles (e do franqueador), não se podendo dizer que tais despesas de promoção inclusive dos produtos e da rede de franqueados deveriam ser suportadas pelo detentor da marca (Botica), **que é apenas um beneficiário mediato, indireto**, das despesas de propaganda, publicidade e marketing suportadas pelos franqueados.

38. Interessante ressaltar que, no processo nº 10980.726913/2018-54, no qual foram auditados os anos-calendário 2014 e 2015, a presente infração não foi imputada à fiscalizada, mas apenas as duas outras (infrações 2 e 3 destes autos).

Apesar de a autoridade fiscal lá ter asseverado que os valores dos reembolsos efetuados pelos franqueados à OBF não foram auditados, chama a atenção que a pretensa infração decorrente dos valores pagos pelos franqueados a título de taxa de publicidade, muito mais vultosa que as demais, não tenha sido percebida pela autoridade fiscal.

A única leitura que se extrai dessa pretensa omissão do lançamento anterior é que a imputação aqui em debate, no mínimo, é deveras controversa.

39. A percepção acima também se infere no presente procedimento fiscal, quando a própria autoridade fiscal já mensurou o valor do lançamento caso sejam consideradas as receitas omitidas como de prestação de serviços, com dedutibilidade plena das despesas com publicidade, como se vê no outrora citado item 104 do TVF e novamente transcrito, verbis:

....

40. Com as razões acima, devem-se considerar as receitas oriundas da rede de franqueados como receitas de prestação de serviço, deferindo a dedução das despesas respectivas, remanescendo a omissão acima transcrita em itálico apenas no ano-calendário 2016, quando ocorreu ineludível acréscimo patrimonial no período de apuração.

41. Importante ressaltar que, com o deferimento da dedutibilidade da despesa acima, deve-se recalcular a imputação da multa isolada pelo não pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL, com cancelamento parcial do lançamento da multa isolada.

42. Há um ponto adicional ainda a ser tratado.

43. Não se quis aqui dizer aqui que uma despesa de propaganda, publicidade e marketing, no âmbito de um contrato de licenciamento de direitos, realizada e suportada pelo cessionário, não pudesse ser encarada como uma despesa para preservação dos direitos cedidos (art. 23, IV, parte final, da Lei nº 4.506/1964).

Quando ficar claro que tal despesa deveria ter sido suportada pelo cedente do direito, para necessária a preservação do direito cedido, plausível acrescê-la aos royalties pagos ao cedente do direito.

44. Foi o que se viu na Infração 3 (FALTA DE ADIÇÃO DE DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS. DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA E MARKETING CARACTERIZADAS COMO ROYALTIES), no âmbito do contrato de licenciamento

de marca, entre a cedente Botica e a cessionária OBF, quando a autoridade fiscal asseverou do TVF:

...

45. Veja-se que aqui se tem uma despesa que claramente deveria ter sido suportada pela cedente da marca (Botica) e não pela cessionária (OBF), dentro do regime da Lei nº 9.279/1996, sendo que, como se viu no voto do relator, “a Botica deixou de ter gastos com ações de marketing de sua marca, que passaram a ser realizados obrigatoriamente pela OBF, representando, assim, uma contraprestação necessária por parte desta para a obtenção da licença de uso da marca, em adição à taxa de remuneração fixada com base no faturamento (royalties), fixada na cláusula sétima do contrato”.

Nesse caso, correta a glosa da despesa perpetrada pela fiscalização, porque o Contribuinte não superou os limites impostos pela legislação tributária para a dedutibilidade das despesas de royalties.

Igualmente, necessário acrescê-la aos royalties pagos à Botica, à luz do art. 23, IV, parte final, da Lei nº 4.506/1964, o que não foi ventilado nestes autos pela autoridade fiscal.

46. **É um caso diverso do antes debatido, quando as despesas foram suportadas pelos franqueados do sistema de franquia empresarial**, dentro de uma relação jurídica estabelecida entre o franqueador OBF e os seus franqueados, à luz da Lei nº 8.955/1994 (da lei de franquia empresarial), em prol marcante dos próprios franqueados e do franqueador (e apenas mediatemente em prol da promoção das marcas), quando os franqueados não têm qualquer relação jurídica com o proprietário da marca (Botica).

De lembrar que a relação jurídica entre a OBF e a Botica é regida pela Lei nº 9.279/1996, que regula os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, estatuto completamente diverso da lei de franquia empresarial.

47. Por fim, aqui se acompanha o voto do relator no tocante à CSLL, pelas conclusões, já que a motivação para cancelamento parcial do lançamento de tal contribuição é a que constou nesta declaração de voto. (Giovanni Christian Nunes Campos, Julgador).

Em relação ao argumento da Recorrente com todo respeito ao nobre julgador, que elaborou a declaração de voto, a quem tenho profunda admiração, discordo de suas conclusões.

Primeiramente cabe destacar que não há provas, comprovação, de que as receitas chamadas de “reembolsos” pela Recorrente tenham vinculação direta e exclusiva com as despesas, gastos com marketing, publicidade e propaganda.

Não há demonstração, comprovação de cálculo que ligue esses valores com os gastos nessas ações.

A receita, chamada “reembolso”, ingressa no caixa da Recorrente e se dilui, para arcar com quaisquer despesas, como ocorre com a TRF.

Aliás, esses reembolsos são calculados pelo total de compras, mesma forma que é calculada a TRF, parcela que a própria Recorrente definiu ser como tributável.

O contrato e a forma de contabilização não tem a capacidade de transformar valor recebido em reembolso, sem que se comprove, minimamente, a existência da característica de um reembolso, que é, de forma sintética, a devolução de um custo que foi adiantado, de responsabilidade de outra pessoa.

Discordo, também, do recurso e do nobre Julgador, quando se define que pouco importa a definição se esses valores são royalties ou receita de prestação de serviços.

Discordo devido a ter certeza que foi essa a definição constante na acusação: royalties.

E, por fim, discordo pelas diversas consequências que podem ocorrer se os valores forem royalties ou receita de prestação de serviços, como, por exemplo, a dedutibilidade de despesas, algo que se está analisando e decidindo nesse ponto.

Não há equívoco algum nesses valores serem definidos como royalties, como já foi analisado, e quanto à argumentação de que os valores recebidos dos franqueados seriam mero reembolso de despesa parece ser algo destituído de maior sentido, pois a Recorrente afirmou ser responsável pela *contratação de todas as ações de propaganda, publicidade e marketing das marcas e produtos franqueados, consolidando a propaganda de forma harmônica e uniforme, visando fortalecer marcas, produtos e redes de franqueados, com centralização dos gastos e ações com publicidade e propaganda*, portanto, os valores pagos pela rede de franqueados são receitas da impugnante.

Diferente do que defende a Recorrente, não há como conceituar tais valores como taxa de publicidade, conforme a Lei nº 8.955/1994:

Art. 3º Sempre que o franqueador tiver interesse na implantação de sistema de franquia empresarial, **DEVERÁ FORNECER AO INTERESSADO** em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia, por escrito e em linguagem clara e acessível, contendo obrigatoriamente as seguintes informações:

...

VIII - **INFORMAÇÕES CLARAS QUANTO A TAXAS PERIÓDICAS E OUTROS VALORES A SEREM PAGOS PELO FRANQUEADO AO FRANQUEADOR** ou a terceiros por este indicados, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou o fim a que se destinam, indicando, especificamente, o seguinte:.

...

c) taxa de publicidade ou semelhante;

Como está claro a legislação acima trata de obrigação de prestação de informações sobre valores que serão pagos pelos franqueados ao franqueador.

A legislação acima não trata de obrigações tributárias principais ou acessórias.

A legislação que trata de obrigações tributárias define a questão:

Lei 4.506/64:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, **TAIS COMO:**

...

Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "**royalties**" **TÔDAS as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração** dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, **TAIS COMO:**

...

Art. 71. A **DEDUÇÃO** de despesas com aluguéis ou "**royalties**" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

a) quando necessárias para que o Contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e

...

Parágrafo único. **Não são dedutíveis:**

...

d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

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

1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;

...

g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou

2) Cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Decreto 3.000/99:

Royalties

Art. 52. São tributáveis na declaração os rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 22, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

I - de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

II - de pesquisar e extrair recursos minerais;

III - de uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

IV - autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra.

Parágrafo único. Serão também considerados royalties os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento, inclusive atualização monetária (Lei nº 4.506, de 1964, art. 22, parágrafo único).

Art. 53. Serão também consideradas como aluguéis ou royalties todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos, além dos referidos nos arts. 49 e 52, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 23, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

I - as importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - os juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remunerações do trabalho assalariado e autônomo ou profissional, pagos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos, observado o disposto no art. 50, I;

III - as luvas, prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

IV - as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se, de acordo com o contrato, fizerem parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

V - a indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato.

§ 1º O preço de compra de móveis ou benfeitorias, ou de qualquer outro bem do locador ou cedente, integrará o aluguel ou royalty, quando constituir compensação pela anuidade do locador ou cedente à celebração do contrato (Lei nº 4.506, de 1964, art. 23, § 1º).

§ 2º Não constitui royalty o pagamento do custo de máquina, equipamento ou instrumento patenteado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 23, § 2º).

§ 3º Ressalvada a hipótese do inciso IV, o custo das benfeitorias ou melhorias feitas pelo locatário não constitui aluguel para o locador (Lei nº 4.506, de 1964, art. 23, § 3º).

§ 4º Se o contrato de locação assegurar opção de compra ao locatário e prever a compensação de aluguéis com o preço de aquisição do bem, não serão considerados como aluguéis os pagamentos, ou a parte deles, que constituírem prestação do preço de aquisição (Lei nº 4.506, de 1964, art. 23, § 4º).

A legislação tributária “alargou” a definição de royalties, para “todos os rendimentos, de qualquer espécie”, para incluir valores que têm natureza de royalties, mas que recebem outras denominações, no âmbito do cessionário do direito, para se escapar da tributação (IRPJ e CSLL) no âmbito do cedente do direito.

É de se ressaltar, que os valores aplicados em marketing, publicidade e propaganda afetam positivamente todos os envolvidos na produção e comercialização dos produtos “O Boticário”.

A Botica, proprietária da marca “O Boticário”, celebrou contrato de licenciamento com a Recorrente, que remunera a BOTICA, por percentual sobre o valor total do faturamento líquido da Recorrente.

A Recorrente celebra contratos com os franqueados, e recebe valores, como os oriundos da TRF e dos chamados “reembolsos”, calculados por percentagem dos percentuais dos valores referentes a compras dos franqueados.

Os franqueados auferem lucros, decorrentes de suas vendas dos produtos “O Boticário” que compraram e comercializam.

Portanto, despesas com publicidade, marketing, propaganda – que tem a finalidade precípua de estimular as vendas dos produtos “O Boticário” – incrementam positiva e diretamente a lucratividade de todos os envolvidos.

Cabe destacar que no processo 10980.726913/2018-54 – ao qual não temos acesso e está pendente de distribuição no CARF - no qual, segundo a declaração de voto, foram auditados os anos-calendário 2014 e 2015, a presente infração não foi imputada à fiscalizada, mas apenas as duas outras (infrações 2 e 3 destes autos).

Só que há ressalva no processo citado que esses valores de “reembolsos efetuados pelos franqueados à OBF **não foram auditados**”.

Registre-se que esses valores podem, suposição, não ter sido auditados – o que é muito diferente do Fisco afirmar que não haveria o fato gerador – por diversos fatores, como: determinação da programação fiscal, escassez de tempo, etc.

Portanto, a receita desses valores – por tudo o que já foi detalhadamente registrado – refere-se à royalties e a dedutibilidade não é possível, devido às determinações do Art. 71, da Lei 4.506/64, como muito bem definiu a decisão recorrida.

Transcreve-se trechos da decisão recorrida, que analisou com correção a alegação da Recorrente:

203. Por fim, o Contribuinte solicitou que, na hipótese de não serem aceitos os argumentos para afastamento da infração 1, **deve ser reconhecida a dedutibilidade dos gastos com publicidade e propaganda da marca “O Boticário” registrados em contas patrimoniais, que reclassificados pela autoridade fiscal como despesas de royalties.**

204. Conforme já tratado na apreciação da infração 3, as despesas realizadas pela OBF com ações de marketing da marca “O Boticário” **caracterizaram pagamentos de royalties** e, pelo fato de se enquadrarem, no caso concreto, em situações de exceção à dedutibilidade, foram consideradas indedutíveis.

205. Naquela infração foram adicionados à base de cálculo do IRPJ (e da CSLL) os valores que não haviam sido considerados reembolsáveis pelos franqueados e tinham sido escriturados como despesas.

O lançamento de IRPJ foi considerado procedente nesta parte, não tendo a mesma sorte o lançamento da CSLL pelas razões que serão apresentadas no próximo tópico.

206. **JÁ AQUI** estão sendo tratados os valores **relativos também a ações de marketing com a marca “O Boticário”**, mas que foram considerados reembolsáveis e não foram escriturados como despesas (passando apenas por contas patrimoniais).

Assim, pela mesma razão, de que tais despesas classificam-se como royalties e não são dedutíveis, seus valores não podem ser deduzidos de ofício na apuração da base de cálculo do IRPJ, diferentemente do que foi feito pela autoridade fiscal em relação às despesas relativas ao marketing da marca “quem disse, berenice?”.

O tratamento dado à apuração da CSLL por este julgador mereceu outra sorte, conforme será abordado no próximo tópico.

Assim, nega-se provimento ao recuso, nesse ponto, conforme o voto.

Portanto, devido ao todo exposto, nega-se provimento ao recurso nas questões relativas à ACUSAÇÃO 01, nos termos do voto, acima.

Quanto à **acusação 02** - **GLOSA DAS DESPESAS DE ROYALTIES PAGOS À BOTICA** – a Recorrente alega que a mesma não deve prosperar, por possuir equívoco.

Segundo a Recorrente, a Autoridade Fiscal glosou despesas de royalties incorridas pela Recorrente em decorrência do “Contrato de Licenciamento da marca “O Boticário”, celebrado com a BOTICA”, conforme TVF.

O Fisco registrou que em 2016 e 2017 a Recorrente **incorreu em despesas com royalties** por conta do uso e exploração de marca de indústria e comércio pertencente à **BOTICA**. Despesas essas com origem em previsão contratual firmada entre pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico, que, para o Fisco, demonstra um acordo feito entre os sócios diretos ou indiretos das pessoas jurídicas envolvidas.

O Fisco informou que constato que a Recorrente registrou como despesa em suas Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE) apresentadas junto a suas ECFs e em suas ECDs (rubrica 320027 - Royalties - Interligadas) os valores de R\$ 41.124.727,12 e R\$ 43.858.975,34, em 2016 e 2017, fls. 0980/01002.

Pois bem.

Essa acusação – como muito bem cita a Recorrente e como consta claramente no TVF– possui seu fundamento em 3 (três) pontos:

- 1) *Royalties pagos a sócios: Despesas não dedutíveis para fins fiscais;*
- 2) *Royalties pagos em valor superior ao limite permitido para fins fiscais; e*
- 3) *Falta de averbação do Contrato de Licenciamento de Marcas*

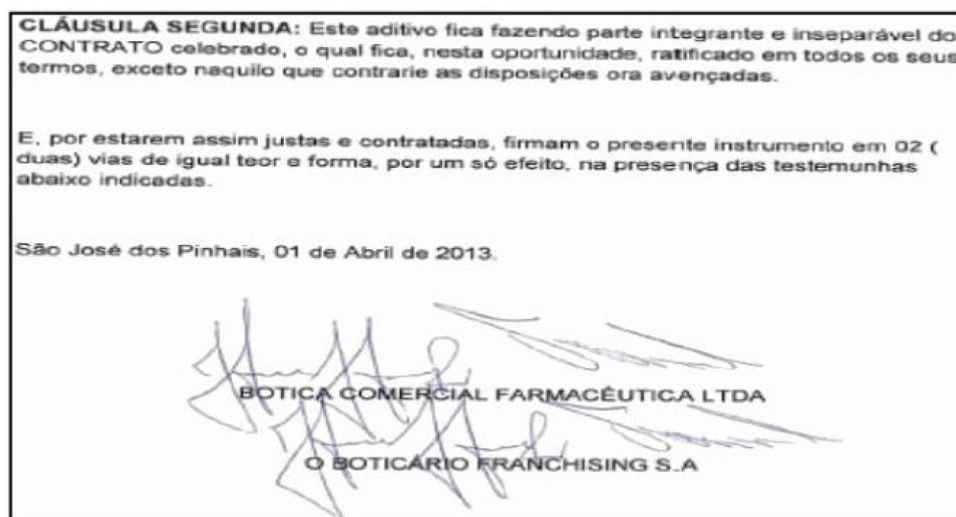
Cabe informação, sintética, sobre cada ponto da citada acusação fiscal, para total esclarecimento do litígio a ser analisado e decidido:

1. Royalties pagos a sócios: Despesas não dedutíveis para fins fiscais:

Para o Fisco, sinteticamente:

- A Lei 4.506/64, Art. 71, parágrafo único, d, veda a dedução de *royalties* pagos a sócios;
- O termo “sócios”, constante da legislação, refere-se a pessoas físicas e jurídicas;
- A abrangência da norma alcançaria sócios diretos e indiretos;

- Tanto a Recorrente quanto a beneficiária dos royalties (BOTICA) têm, mesmo que indiretamente, os mesmos sócios pessoas físicas, **Miguel Gellert Krigsner** (80%) e **Artur Noemio Grynbaum** (20%);
- Ambas as empresas pertencem ao Grupo Boticário, cujos proprietários são as pessoas físicas citadas;
- Para o Fisco o contrato entre OBF e BOTICA aproveita apenas duas pessoas, Miguel e Artur;
- Para ilustrar o vínculo entre as partes, o Fisco copia trecho do contrato, que contém as **assinaturas dos representantes** da Botica e da OBF, idênticas, constantes no Segundo Aditivo ao Contrato de Licenciamento de Marcas, fls. 0165/0166:



- Na definição fiscal, como constaria da legislação, não há restrição à qualificação dos sócios, nem a dos parentes e dependentes dos sócios pessoas físicas, portanto, consequentemente, a mesma amplitude interpretativa deve ser se aplicada ao tipo de relação societária existente entre o beneficiário dos royalties e seus pagadores, enquadrando-se como não dedutível tanto o pagamento de royalties feito aos sócios diretos ou indiretos, pois, ao final, os beneficiários serão os mesmos;
- Devido ao todo exposto, o Fisco conclui que os valores relativos às despesas citadas, nos anos de 2016 e 2017, registrados na escrituração contábil da Recorrente, não seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e, consequentemente, com fulcro no I, do Art. 249, do Decreto nº 3.000/99 (RIR), deveriam ter sido adicionados ao lucro líquido do período de apuração para determinação do lucro real, o que se foi feito de ofício, por meio da PRESENT AUTUAÇÃO.

2. Royalties pagos em valor superior ao limite permitido para fins fiscais;

- O Fisco, também, afirma que a despesa com *royalties*, deduzida pela Recorrente contraria a legislação que limita o valor dos *royalties* dedutíveis da base de cálculo do IRPJ;
- Afirma a Autoridade Fiscal que o Art. 74, da Lei nº 3.470/1958, determina que para fins da determinação do lucro real a soma das quantias devidas a título de *royalties*, pela exploração de marcas de indústria e de comércio, somente poderá ser deduzida do lucro bruto até o limite de 5% da receita bruta do produto fabricado ou vendido, ficando o Ministro da Fazenda encarregado de estabelecer e rever periodicamente os coeficientes percentuais admitidos, considerados os tipos de produção ou atividades;
- Informa que a Lei nº 4.131/62, também trouxe regras sobre a questão analisada e que o Decreto-lei nº 1.730/79, em seu artigo 6º, estabeleceu que o limite máximo das deduções estabelecido no art. 12 da Lei nº 4.131/62, dever ser calculado sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido;
- Já o ato do Ministro da Fazenda, citado na legislação acima, seria a Portaria MF nº 436/58, que definiria o limite de dedutibilidade dos *royalties* devidos pelo uso de marcas de indústria e comércio em 1% (um por cento);
- Conclui o Fisco que caso se decida que não houve afronta à legislação na dedutibilidade do pagamento de *royalties* – conforme a acusação a fiscal 01 - a dedução de tais despesas estaria limitada a 1% da receita líquida obtida com a exploração do direito recebido, no caso, a marca licenciada;
- Com isso, acarreta-se que – conforme as receitas líquidas informadas na resposta ao TIF nº 6 (Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 292) - as despesas com *royalties* seriam dedutíveis até o limite de R\$ 7.558.161,98 em 2016 e R\$ 9.784.156,75 em 2017;
- Consequentemente – também, com fulcro no I, do art. 249, do RIR - os valores que ultrapassam esses limites, ou seja, R\$ 33.566.565,14 em 2016 e R\$ 34.074.818,59 em 2017, deveriam ter sido adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para determinação do lucro real.

3. Falta de averbação do Contrato de Licenciamento de Marcas:

- O Fisco afirma que o art. 140, da Lei nº 9.279/96 determina que o contrato de licença deverá ser averbado no INPI, a fim de que produza efeitos em relação a terceiros, a partir da data da publicação dessa averbação;
- O Fisco informa que questionou a Recorrente se a averbação citada foi efetuada e que a Recorrente respondeu que o contrato não foi registrado/averbado junto ao INPI e que tal registro não seria uma exigência para pagamentos realizados no Brasil, tratando-se de uma conveniência das partes e não um requisito de validade ou eficácia;

- Conclui a Autoridade Fiscal que como o contrato não foi averbado/registrado junto ao INPI – conforme determinaria a legislação - o Fisco pode opor-se aos seus efeitos.
- Assim, conforme o art. 140, da Lei nº 9.279/96, e o § 3º do art. 355 do RIR, a totalidade das despesas incorridas com *royalties* da marca “O Boticário”, em 2016 e 2017, também por este motivo não seria dedutível da base de cálculo do IRPJ pelo fato de o Contrato de Licenciamento de Marcas, firmado entre a fiscalizada e a BOTICA, não ter sido averbado no INPI.

A Recorrente alega, primeiramente, que não se aplica ao caso a vedação prevista na alínea “d”, do parágrafo único, Art. 71, da lei nº 4.506/64, pois não teria pagamento de *royalties* para “sócio”

A Recorrente relata que a decisão recorrida retificou os fundamentos dessa acusação, devido a Solução de Consulta Cosit nº 182/2019 ter reconhecido que o sentido da expressão “sócio” deveria permanecer contido em limites mais estreitos, abrangendo apenas as pessoas jurídicas que tivessem participação direta no capital social (o que, no caso, somente ocorreu a partir de 30/12/2016)

Ou seja, para 2016 essa razão para a exação fiscal foi decidida como improcedente.

Já para 2017, devido a Recorrente ter incorporado G&K Holding Ltda, em 30/12/2016, passando a desempenhar o papel de controladora do Grupo Boticário, a decisão recorrida concluiu, indevidamente, que deveria ser aplicada a determinação legal que prevê a vedação da dedução dos *royalties* pagos a sócios.

A Recorrente afirma que mesmo com a incorporação citada a SC 182/2019 deve ser aplicada, pois a SC foi clara em sua conclusão: *“O termo “sócios” do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica.”*

Aduz que a **BOTICA** (detentora da marca “O Boticário”) não detinha participação societária na Recorrente, mesmo em 2017, pessoa jurídica pagadora dos *royalties*, de modo que não poderia ser qualificada como sua sócia nos termos da própria SC.

Afirma que o Acórdão 1302-002.695 definiu conforme a tese que sustenta.

Alega que a acusação fiscal, buscando imputar a vedação de dedução de *royalties*, vinculou como beneficiários indiretos as **pessoas físicas** do Grupo O Boticário (Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum) e que ainda que fosse possível aplicar a vedação citada as pessoas jurídicas, fato é que os pagamentos realizados pela Recorrente **(i)** não foram feitos a seus sócios e **(ii)** a própria acusação fiscal se pauta em pagamentos realizados a pessoas físicas (alegadamente, sócios indiretos da Recorrente).

Conclui que os royalties pagos à Botica são integralmente dedutíveis, porquanto a vedação prevista na alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 não se aplica ao presente caso.

Pois bem.

Em 09 de abril de 2018 esta Turma de Julgamento proferiu decisão sobre essa questão, Acórdão 1302-002.695, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2010

Ementa: ...

DESPESAS DEDUTÍVEIS ROYALTIES PAGOS À EMPRESA PERTENCENTE A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO.

São dedutíveis os royalties pagos à empresa com a qual não se mantenha relacionamento societário, ainda que pertencente a um mesmo grupo econômico, por falta de previsão legal expressa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e em acolher a preliminar de decadência do lançamento dos créditos tributários relativos ao período de apuração entre 01 de janeiro e 01 julho de 2010, e, **no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Figueiredo da Silva e Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado). O conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho solicitou apresentação de declaração de voto.**

O voto vencedor, do Relator, foi no seguinte sentido:

Não se discute (e nem o fisco e nem a PGFN aventam outra hipótese) que o Recorrente não é sócio da, e nem é controlado pela, Oracle International. Aliás, os documentos acostados ao feito demonstram, ad absolute, a inexistência de uma relação societária entre o Contribuinte e o destinatário dos royalties, não obstante não se pode discutir, também, que estas empresas compõem um grupo econômico (o próprio contrato de distribuição assim se refere às empresas contratantes Grupo Oracle).

No entanto, o art. 353, I, versa sobre a indedutibilidade de royalties pagos à sócios da empresa pagadora... este preceito não trata, expressamente, dos grupos econômicos, limitando-se a dispor sobre as tratativas pactuadas entre partes relacionadas. Veja se:

...

Vejam bem, não existe norma que vede a dedução de despesas incorridas por uma empresa, decorrentes do pagamento de royalties à empresa para com a qual não mantenha qualquer relação societária; não existe norma, propriamente, que disponha sobre tal vedação quando as operações ora tratadas sejam realizadas por empresas pertencentes a um "grupo econômico", lembrando que, quando assim o quis, o legislador o disse de forma explícita (v.g., quando trata da responsabilidade tributária previdenciária ex vi do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91).

Já a declaração de voto, basicamente, discordou dessa posição pelo seguinte ponto de vista:

Embora o Relator concorde que a norma em destaque engloba a pessoa jurídica, afasta sua aplicação nos casos em que, embora não seja sócio direto, o recebedor dos royalties pertença ao mesmo grupo econômico do pagador, sob o controle da matriz no exterior.

Entendo que, no caso, deve-se buscar o sentido teleológico da norma, sob pena de retrocedermos ao tempo em que a aplicação extremada da legalidade estrita, impondo um sentido literal absoluto às normas, exigia a promulgação anual de novas leis fiscais a cercar supostos planejamentos tributários, o que produzia um jogo de gato e rato prejudicial apenas ao País.

...

Devemos entender que a Lei 4.506 foi publicada em uma época (1964) em que não havia a proliferação de grupos econômicos supraestatais, havendo as figuras simples de sociedades, responsáveis por todas as atividades relacionadas à produção.

Hoje, temos uma sociedade que produz, outra que vende, uma terceira que recebe e cobra, uma quarta que concentra todas as decisões do grupo e une todas ao seu redor, muitas vezes localizadas em países diferentes, conforme a conveniência do negócio.

Então, buscar o sentido teleológico nada mais é do que atribuir eficácia à norma, ou o aplicador seria forçado a entender, como veladamente aconteceu no caso citado, que a interposição de integrante não sócio do grupo econômico entre o beneficiário final (a matriz, no caso) e o pagador de royalty nada mais seria do que fraude à lei, uma atitude que por si só não seria ilegal, mas que visaria ao rompimento da estrutura lógica de todo o sistema jurídico.

Após essa decisão, a Administração Tributária publicou a SC 182/2019, vinculante para as atividades da Receita Federal, contendo os seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTROLADORES INDIRETOS. PESSOAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.

O fato dos pagamentos a título de royalties pelo direito de distribuição/comercialização de softwares **serem realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. O termo “sócios” do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica.**

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 71, parágrafo único, “d”; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 362 e art. 363, I.

...

Fundamentos

9. O fato determinado da presente consulta é a dedutibilidade, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), dos pagamentos decorrentes de contratos de distribuição/comercialização de softwares reputados como royalties, **quando remetidos a pessoas do mesmo grupo econômico, controladores indiretos, domiciliados no exterior.**

...

15. É razoável compreender que toda hipótese de indedutibilidade decorre da premência de se evitar a criação de gastos indevidos que não atendam ao critério da necessidade, ou seja, aqueles usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. **Desse modo, um pagamento a título de royalties aos próprios sócios da pessoa jurídica carece de sentido, já que não se paga a si mesmo, mas somente a terceiros, uma retribuição pelo uso, fruição ou exploração de direitos.**

16. Tal entendimento leva necessariamente **ao cerne da presente consulta, qual seja, o alcance do termo “sócios”**. Desse modo, para interpretar que o termo extrapola o conceito de que sócio é aquele que detém participação no capital social de uma empresa, se aplicando a outras pessoas de algum modo relacionadas, como os controladores indiretos pertencentes a um mesmo grupo econômico, deve-se partir da premissa de que todo dispêndio entre tais pessoas carece de legitimidade, e este seria o intuito do legislador ao prever tal hipótese.

17. Ocorre que tal premissa não pode ser afirmada de forma peremptória, pelo menos não no caso relatado, já que o instrumento da consulta se limita a interpretar o fato determinado da forma como narrado. Com efeito, a Lei nº 4.506, de 1964, admitiu a possibilidade de deduzir uma parcela das despesas com royalties em casos específicos, quando estipulou limites a serem respeitados nas hipóteses previstas nos itens 2 das alíneas “f” e “g” do art. 71. Confira-se o dispositivo em análise:

...

18. As duas hipóteses precitadas tratam de royalties pagos ou creditados a beneficiários no exterior, não havendo distinção na Lei nº 4.506, de 1964, a respeito dos beneficiários serem controladores diretos ou indiretos da pessoa jurídica pagadora. Ambas são hipóteses admissíveis de dedução. Logo, o controle indireto que, pressupõe ausência de participação societária direta na empresa investida, tem como consectário lógico a possibilidade de dedução dos royalties quando pagos a terceiros controladores indiretos pertencentes a um mesmo grupo econômico.

19. Ademais, não há um conceito na legislação de regência a respeito do que seria “sócio”, posto que este é um termo originado do Direito Comercial, cuja base legal se encontra hodiernamente positivada como Direito de Empresa no Livro II do Código Civil, sendo neste inequívoca a concepção de que sócio é aquele que contribui para a formação do capital social com bens ou serviços, fazendo jus a parte do resultado da sociedade.

20. Por fim, é possível encontrar na legislação tributária exemplos de conceitos que abordam os sócios da pessoa jurídica, com o intuito de coibir despesas indevidas. O art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 conceituou “pessoas vinculadas” para fins de preços de transferência. Outro exemplo é a previsão do termo “pessoas ligadas” do art. 529 do RIR/2018, para fins de caracterização de lucros distribuídos disfarçadamente.

21. Todavia, em nenhum dos casos citados procurou-se estender o conceito de sócios a pessoas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Na verdade, são amostras de que pagamentos entre pessoas ligadas são admissíveis, desde que respeitadas certas condições, além de ser praxe da legislação tributária delimitar expressamente as hipóteses que envolvem dedução de despesas.

Conclusão

22. Do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que o fato dos pagamentos a título de royalties pelo direito de distribuição/comercialização de softwares serem realizados a controladores

indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. O termo “sócios” do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica.

Já a decisão recorrida, prolatada em 28/05/2021, fls. 01532, definiu que não se aplica ao caso, devido a

69. Todavia, não obstante este julgador entender que também seriam indedutíveis os royalties pagos pela OBF à Botica no transcorrer do ano 2016, conforme razões expostas, a Solução de Consulta Cosit nº 182, de 2019, pôs fim ao embate, reconhecendo que **o sentido da expressão “sócio” deveria permanecer contido em limites mais estreitos, abrangendo apenas as pessoas jurídicas que tivessem participação direta no capital social (o que, no caso, somente ocorreu a partir de 30/12/2016).** Vide abaixo transcrição da ementa e de parte da fundamentação:

...

70. Trata-se de ato com caráter vinculante atribuído pelo art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, razão pela qual a interpretação nela contida deve ser aplicada por este colegiado.

71. Em vista disso, como resultado da apreciação do primeiro motivo dado pela autoridade fiscal para considerar indedutíveis os pagamentos de royalties efetuados pela OBF à Botica, **seria devido manter a infração apenas relativamente aos pagamentos ocorridos a partir de 30/12/2016, quando a OBF passou a ser sócia direta da Botica.** Porém, será mantida toda a imputação fiscal em função da análise da motivação relativa à averbação do contrato, conforme se verá adiante.

Portanto, a decisão recorrida – até 30/12/2016 – reconheceu, devido à SC vinculante, que o termo “sócios” deve ser interpretado como apenas as pessoas jurídicas que tivessem participação direta no capital social, conforme alega a Recorrente.

Assim descreve a Decisão recorrida sobre o quadro societário da Recorrente, fls. 01425:

3.2. O Grupo é formado atualmente por mais de 20 pessoas jurídicas, sendo que **a propriedade de todas as empresas é detida, direta ou indiretamente, por apenas duas pessoas físicas, Miguel Gellert Kringsner, CPF nº 051.622.118-34, doravante Miguel, e Artur Noêmio Grynbaum, CPF nº 723.349.549-91, doravante Artur, que mantêm sua participação em todos os empreendimentos numa proporção de 80% e 20%, respectivamente;**

3.3. A OBF tinha como sócios as referidas pessoas físicas, **além da empresa G&K Holding Ltda (doravante G&K), com participação que passou de 93,76% para 48,68% no ano de 2016.**

Em 30/12/2016 a OBF incorporou a G&K, passando a desempenhar o papel de controladora do Grupo e ter a seguinte composição societária:

Sócios	Quotas	Valor	%
Miguel Gellert Krigsner	596.328.603	596.328.603,00	80%
Artur Noemio Grynbaum	149.082.151	149.082.151,00	20%
TOTAL	745.410.754	745.410.754,00	100%

3.4. A Botica apresentava como sócios nos anos 2016 e 2017 a OBF, com 0,94% de participação, e a Cálam Distribuidora de Produtos de Beleza S/A, doravante Cálam, com 99,06%.

A Cálam tinha como acionistas em 2016 a G&K, com 99% das ações, Miguel, com 0,8%, e Artur, com 0,2%. Com a incorporação da G&K pela OBF, esta passou a deter 99% da Cálam;

Sobre esse fato, a Recorrente alega que a decisão foi equivocada, pois, a partir de 2017, a Botica (detentora da marca “O Boticário”) não detinha participação societária na Recorrente, pessoa jurídica pagadora dos royalties, de modo que não poderia ser qualificada como sua sócia nos termos da própria SC.

Transcreve-se a composição societária descrita **pela autoridade que elaborou o lançamento, fls. 01047:**

9. O grupo econômico-financeiro é formado, atualmente, por mais de 20 pessoas jurídicas. A propriedade de todas as empresas é detida, direta ou indiretamente, por apenas duas pessoas físicas, Miguel Gellert Krigsner, CPF nº 051.622.118-34, e Artur Noêmio Grynbaum, CPF nº 722.349.549-91, as quais mantêm sua participação em todos os empreendimentos numa proporção de 80% e 20%, respectivamente.

10. A OBF, que iniciou suas atividades em 1983, está sediada em São José dos Pinhais/PR. Além de atualmente desempenhar o papel de controladora geral do grupo (holding), é a empresa que opera o assessoramento técnico e mercadológico no que se refere à comercialização dos produtos fabricados e revendidos pelo Grupo Boticário, uma delas de sua propriedade, a marca “quem disse, berenice?” e, a outra, a marca “O Boticário”, de propriedade da Botica Comercial Farmacêutica, CNPJ nº 77.388.007/0001-57, outra empresa do grupo econômico.

11. No caso da OBF, a empresa tinha como sócios, além das pessoas físicas acima citadas, a empresa G&K Holding Ltda., com participação que passou, no ano de 2016, de 93,76% para 48,68%. Em 30 de dezembro de 2016, a fiscalizada incorporou a G&K Holding Ltda., passando a desempenhar o papel de controladora do Grupo Boticário. A partir dessa operação, passou a apresentar a composição societária representada na tabela a seguir (fls. 11 a 73):

Sócios	Quotas	Valor	%
Miguel Gellert Krigsner	596.328.603	596.328.603,00	80%
Artur Noemio Grynbaum	149.082.151	149.082.151,00	20%
TOTAL	745.410.754	745.410.754,00	100%

12. Já **A BOTICA** Comercial Farmacêutica Ltda., doravante referenciada apenas como BOTICA, empresa proprietária da marca “O Boticário”, nos anos de 2016 e 2017 apresentava como sócios a própria OBF, com 0,94% de participação, e a Cálam Distribuidora de Produtos de Beleza S/A, como 99,06% (fls. 1003/1004).

13. Por sua vez, a Cálam Distribuidora de Produtos de Beleza S/A tinha como acionistas em 2016 a G&K Holding Ltda., com 99% das ações, Miguel Gellert Krigsner, com 0,8%, e Artur Noêmio Grynbaum, com 0,2%. Com a incorporação da G&K Holding Ltda. pela OBF em 30 de dezembro de 2016, as ações da incorporada passaram a ser de titularidade da fiscalizada (fls. 1005 a 1007).

Relembrando, segue a determinação legal:

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "**royalties**" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

...

Parágrafo único. **Não são dedutíveis:**

...

d) os "royalties" **PAGOS** a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

Segundo o TVF, novamente registra-se, a partir de 31/12/2016, a composição societária da Recorrente – pagadora de royalties, que deduziu esse valor como despesa – era:

Em 30 de dezembro de 2016, a fiscalizada incorporou a G&K Holding Ltda., passando a desempenhar o papel de controladora do Grupo Boticário. **A partir dessa operação, passou a apresentar a composição societária representada na tabela a seguir (fls. 11 a 73):**

Sócios	Quotas	Valor	%
Miguel Gellert Krigsner	596.328.603	596.328.603,00	80%
Artur Noemio Grynbaum	149.082.151	149.082.151,00	20%
TOTAL	745.410.754	745.410.754,00	100%

Portanto, a empresa BOTICA, recebedora dos royalties, não integrava o quadro como sócia da Recorrente, não sendo pessoa jurídica, domiciliada no País ou no exterior, que detinha participação societária na pessoa jurídica, como consta na SC.

Assim, entende-se que se a própria instituição responsável pela lavratura do lançamento chegou à definição de que o termo sócio, da Lei 4.506/64, refere-se a pessoa jurídica, domiciliada no País ou no exterior, que detinha participação societária, a questão está resolvida, devendo ser dado provimento ao recurso, nesse ponto, também para 2017.

Como a própria decisão recorrida já tinha dado procedente o argumento no outro ano da autuação, 2016, por esse argumento a **“acusação fiscal 02” não é procedente.**

Como as questões 01 (pagamento a sócios) e 03 (averbação de contrato) definem a questão sobre essa infração e como a questão 02 trata de limites de dedutibilidade, passa-se a analisar a questão 03.

3. Falta de averbação do Contrato de Licenciamento de Marcas:

Nessa acusação, em síntese, o Fisco afirma que o art. 140, da Lei nº 9.279/96 determina que o contrato de licença deverá ser averbado no INPI, a fim de que produza efeitos em relação a terceiros, a partir da data da publicação dessa averbação;

Resumidamente, como esse procedimento não teria sido efetuado, o contrato de licença não produz efeitos para a tributação.

A Recorrente defende a dedutibilidade dos royalties, mesmo na ausência de averbação do contrato de licenciamento de marca. fls. 01777.

Aduz que o “Contrato de Licenciamento de Marca” - firmado entre a Recorrente e a Botica - preencheu todos os requisitos necessários para conferir validade ao negócio jurídico, termos do que dispõe o artigo 104 do Código Civil (“CC”, pois existe, é válido e eficaz.

Afirma que a Turma Julgadora decidiu que a remuneração só é possível pelo registro da marca expedida pelo INPI. Nesse sentido afirma que a marca “O Boticário” está registrada no INPI, conforme reconhecido pela própria Autoridade Fiscal no TVF (Item 16).

Conclui que o Contrato de Licenciamento de Marca preencheu os requisitos de existência, validade e eficácia que exige um negócio jurídico, sendo o registro no INPI condição para a dedutibilidade dos royalties pagos para empresas residentes no exterior, o que não é hipótese dos autos.

Antes de mais nada cabe registrar a acusação fiscal:

70. Em sua resposta (fls. 969/970), a fiscalizada informou que referido Contrato não foi registrado/averbado junto ao INPI e que tal registro não seria uma exigência para pagamentos realizados no Brasil, tratando-se de uma conveniência das partes e não um requisito de validade ou eficácia.

71. Contudo, pelo que já foi aqui exposto, para a produção de efeitos perante terceiros (e o Fisco, neste caso, é terceiro interessado) há, sim, a **OBRIGATORIEDADE DE REGISTRO/AVERBAÇÃO DO CONTRATO NO INPI**. Em não ocorrendo o procedimento formal insculpido na legislação tributária, qual seja, a **averação/registro do Contrato de Licenciamento de Marcas junto ao INPI**, o Fisco pode opor-se aos seus efeitos.

72. Portanto, adicionalmente, à luz do art. 140 da Lei nº 9.279, de 1996, e do § 3º do art. 355 do RIR/99, a totalidade das despesas incorridas com royalties da marca O Boticário nos anos de 2016 e 2017 também não seria dedutível da base de cálculo do IRPJ pelo fato de o Contrato de Licenciamento de Marcas, firmado entre a fiscalizada e a BOTICA, não ter sido averbado no INPI.

Assim, a questão do registro da marca no INPI não está em litígio, pois não consta da acusação.

A acusação baseia-se em um fato definido: ausência de **registro/averação do CONTRATO** no INPI.

Assim dispõe a legislação utilizada pela acusação, Art. 140, da Lei nº 9.279/96 e § 3º, do art. 355, do RIR/99.

Art. 139. O titular de registro ou o depositante de pedido de registro poderá celebrar contrato de licença para uso da marca, sem prejuízo de seu direito de exercer controle efetivo sobre as especificações, natureza e qualidade dos respectivos produtos ou serviços.

Parágrafo único. O licenciado poderá ser investido pelo titular de todos os poderes para agir em defesa da marca, sem prejuízo dos seus próprios direitos.

Art. 140. O contrato de licença DEVERÁ ser averbado no INPI para que produza efeitos em relação a terceiros.

§ 1º A averbação produzirá efeitos em relação a terceiros a partir da data de sua publicação.

§ 2º Para efeito de validade de prova DE USO, o contrato de licença não precisará estar averbado no INPI.

Art. 141. Da decisão que indeferir a averbação do contrato de licença cabe recurso.

RIR/99:

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.

...

§ 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.

Há, já, duas certezas:

- O contrato não foi averbado no INPI, como consta na acusação e no recurso da Recorrente; e
- A legislação é clara ao determinar que a dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties, somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no INPI.

Há mais uma certeza, contida em determinação do Regimento Interno do CARF (RICARF), Portaria MF 1.634/2023.;

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, **lei ou decreto**.

Portanto, pelas claras determinações contidas nos dispositivos legais acima – Lei, Decreto e Portaria MF – as despesas com royalties não são dedutíveis, pois a dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no INPI, o que não ocorreu, conforme informa, inclusive, a Recorrente.

Como a negativa de provimento nessa questão do registro do contrato no INPI tem a capacidade de manter integralmente essa acusação, com a consequente manutenção do lançamento referente a essa questão, não cabe a análise do ponto relacionado ao limite, pois todos os valores de royalties são indedutíveis.

Pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, nessa questão da infração 02.

Como a negativa de provimento nessa questão do registro do contrato no INPI tem a capacidade de manter integralmente essa acusação, com a consequente manutenção do lançamento referente a essa questão, não cabe a análise do ponto relacionado ao limite, pois todos os valores de royalties são indedutíveis.

Em outro ponto, a Recorrente afirma que a **ACUSAÇÃO FISCAL 03** possui equívoco, devendo ser dado provimento ao recurso nesse ponto.

A acusação fiscal 03 trata de falta de adição de despesas não dedutíveis, com publicidade, propaganda e marketing, caracterizadas como royalties à BOTICA.

Assim foi construída a lógica fiscal, fls.01062:

- No Contrato de Licenciamento de Marcas, a Recorrente/OBF paga royalties variáveis à Botica;
- Esses royalties são contrapartida à cessão do direito de uso e exploração da marca “O Boticário”, pertencente à Botica, no sistema de franquias;
- Além dessa remuneração, o Contrato obriga a Recorrente, na qualidade de franqueadora, como responsável pela realização das ações de publicidade, propaganda e outras ações de marketing, visando a divulgação das marcas e produtos “O Boticário”;
- Assim, conclui o Fisco, a Recorrente teria que arcar com dois gastos em contrapartida ao direito de usar e explorar a marca “O Boticário” no sistema de franquias: a) royalties variáveis estipulados em Contrato e, b) despesas com publicidade, propaganda e marketing da marca;
- Afirma o Fisco, também, que a Botica, proprietária da marca, recebe, em contrapartida ao direito cedido duas vantagens: a) percentual sobre o faturamento líquido obtido pela Recorrente, os royalties variáveis e; e b) as despesas, gastos, com publicidade e propaganda de sua marca, efetuados pela Recorrente;

- Consequentemente, para a Fiscalização, os desembolsos com as ações de publicidade e propaganda da marca “O Boticário”, realizados pela Recorrente, são royalties e, deveriam sofrer restrição quanto a sua dedutibilidade fiscal.

Essa é, em síntese, a lógica da exação, motivada por trecho contratual abaixo:

CONSIDERANDO QUE:

I. A **BOTICA** é legítima titular da marca **O BOTICÁRIO** e todas as marcas que compõem o portfólio de produtos **O BOTICÁRIO**, os quais são comercializados na rede de franquias “O Boticário” no Brasil, sendo responsável, inclusive, pela industrialização destes produtos.

II. A **OBF** é empresa especializada em assessoria técnica e mercadológica, detendo a exclusiva propriedade do *know how* de operações do sistema de franquia O Boticário.

III. A **OBF**, na qualidade de franqueadora, é responsável pela realização das ações de publicidade, propaganda e outras ações de marketing, visando à divulgação das **MARCAS** e dos **PRODUTOS** “O Boticário”.

As partes acima nomeadas e identificadas resolvem de comum acordo celebrar o presente **Contrato de Licenciamento de Marcas**, mediante as cláusulas e condições que mutuamente aceitam e concordam, conforme segue:

O Fisco ressalta que a responsabilidade da Recorrente decorre do Contrato de Licenciamento de Marcas, pois se não fosse pelo Contrato trazer essa determinação a BOTICA se encarregaria de efetuar as ações de propaganda, publicidade e marketing da marca de sua propriedade, sob pena de desvalorizar **seu ativo**.

O Fisco traz argumentos sobre a importância de valorização das marcas e cita fundamentos jurídicos para a tributação.

Para o Fisco, no âmbito dos contratos de cessão de direitos a todo direito recebido vão corresponder obrigações assumidas, ou seja, todo direito cedido origina contraprestações recebidas.

Assim, independentemente da nomenclatura utilizada ou da formatação das cláusulas relativas à estipulação da contrapartida recebida pela licenciante, as vantagens auferidas pela proprietária da marca nos contratos de licenciamento são enquadradas no conceito de royalties pela Lei nº 4.506, de 1964..

A Fiscalização demonstra os gastos com as ações de publicidade, propaganda e marketing.

Conclui que essas despesas não seriam dedutíveis.

Soma a essa acusação matéria referente a gastos com publicidade, propaganda e marketing **não registrados como despesas e definidos como royalties**.

A Fiscalização registra que dos gastos da Recorrente com publicidade, propaganda e marketing parte foi registrada em contas de despesa e parte em contas de ativo, neste último caso, quando consideradas reembolsáveis.

Afirma que, de acordo com o descrito na Infração 01, os valores recebidos dos franqueados a título de reembolso de gastos com publicidade, propaganda e marketing devem ser tributados, por serem royalties recebidos.

Portanto, para calcular o lucro a contabilidade da Recorrente deveria expressar nas suas despesas todo o sacrifício necessário à percepção de receitas.

Assim as despesas para a obtenção da receita em questão seriam representadas pelos gastos com publicidade, propaganda e marketing, ainda não registrados em contas de resultado na contabilidade.

Afirma que, conforme visto na Infração 03, as despesas com publicidade, propaganda e marketing incorridas pela fiscalizada em função do contrato de exploração da marca “O Boticário”, onerando a cessão do direito e, sem as quais, a empresa não cumpriria o Contrato firmado com a detentora da marca, têm natureza de royalties e assim devem ser classificadas.

Assim, entendeu o Fisco que os gastos que ainda não figuram em contas de despesa, desde que sejam relativos à marca “O Boticário”, também devem ser classificados como royalties e, da mesma forma, estariam sujeitos às limitações impostas pela legislação tributária.

Ressalta que o grupo econômico, ao concentrar suas atividades de franqueadora em empresa que não detém a principal marca que explora, à luz da legislação, limita a possibilidade de dedução de despesas para fins tributários.

Defende a manutenção dos valores como royalties.

Já para a Recorrente, há impossibilidade de requalificação das despesas próprias da Recorrente com publicidade e propaganda como pagamentos de royalties à BOTICA.

A Recorrente traz diversos argumentos de que essas despesas são suas, próprias.

Afirma que o Fisco não investigou devidamente os fatos, optando por presumir de forma genérica que a integralidade das despesas incorridas pela Recorrente seriam royalties, afrontando o artigo 142, caput, do CTN, eivando o vício de nulidade de natureza material.

Aduz que a única menção no contrato a gastos com publicidade e propaganda está na seção que trata das premissas do aludido contrato (“Considerando que:”), na qual é descrito que a OBF, na qualidade de franqueadora, seria responsável pela realização das ações de publicidade e propaganda, sendo que o termo “responsável” se reportaria à tarefa de centralização dos esforços de marketing junto aos franqueados.

Outra definição totalmente equivocada seria de que apenas a BOTICA se aproveitaria desses gastos.

Portanto, essas despesas não podem ser confundidas com royalties. nos termos do artigo 22, c, e artigo 23, IV, da Lei nº 4.506/64.

Afirma que mesmo que a decisão qualifique essas despesas com royalties estas seriam dedutíveis,

Primeiramente cabe ressaltar que a acusação fiscal não se refere a requisitos legais obrigatórios para a dedutibilidade de despesas.

A acusação fiscal – como está descrita acima – baseia-se na premissa de que as despesas de publicidade, marketing propaganda são aproveitadas pela BOTICA, que licenciou a marca.

Portanto, em síntese, como esses valores – que estariam determinados em contrato - são em prol da BOTICA seriam royalties conforme dispositivos citados na Lei 4.506/64, fls. 01065:

Art. 22. **SERÃO CLASSIFICADOS COMO "ROYALTIES"** os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

...

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

...

Art. 23. Serão classificados como alugueis ou **"ROYALTIES"** todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, **tais como:** (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

...

IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as **despesas para** preservação dos direitos cedidos, **se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;**

Pois bem.

Em primeiro lugar há equívoco na premissa utilizada pelo Fisco.

Esses gastos beneficiam a empresa BOTICA, mas também beneficiam a Recorrente e os franqueados.

Os resultados operacionais – com base em receitas e despesas - dessas empresas são calculados por valores de faturamento líquido e compras.

As despesas de publicidade, marketing, propaganda – mesmo as institucionais, as sociais - visam um único resultado: impulsionar as vendas de produtos “O Boticário”.

Com incremento nas vendas, de forma lógica, a Botica, a Recorrente e os milhares de franqueados terão resultados melhores.

Portanto, não há como concordar com a lógica fiscal de que essas despesas beneficiaram e beneficiarão somente a BOTICA, proprietária da marca.

Não há, também, no processo como definir qual parte dessas despesas beneficiaria quais dos três polos envolvidos na operação (BOTICA, OBF/Recorrente e Franqueados).

Portanto, há equívoco na acusação, pois a premissa adotada para sua manutenção não se comprova.

Assim, vota-se por dar provimento ao argumento da Recorrente, nesse ponto (acusação fiscal 03).

A partir desse ponto a Recorrente traz argumentos para acompanhar a decisão de primeira instância, quanto à impossibilidade de adição à base de cálculo da CSLL das despesas consideradas não dedutíveis (royalties) da base de cálculo do IRPJ, tema que será tratado na análise referente ao recurso de ofício.

Em outro ponto, a Recorrente defende a exclusão do **PIS e da COFINS** das bases atuadas, correspondentes aos tributos lançados de ofício (PIS/COFINS) no processo administrativo nº 10340.720022/2021-25.

A Recorrente apresenta decisões do CARF que estariam de acordo com seu inconformismo.

Não há razão no argumento da Recorrente.

A legislação trata da questão em discussão.

Lei 8.981/1995:

Art. 41. Os tributos e contribuições **são dedutíveis**, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo **NÃO SE APLICA** aos tributos e contribuições cuja **exigibilidade esteja suspensa**, nos termos dos incisos **II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Lei 5.172/66 (CTN):

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

...

III – as reclamações e os **RECURSOS**, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

O processo com exigência de PIS e COFINS, 10340.720022/2021-25, conforme alegado pela Recorrente, está no CARF, aguardando análise de recurso, embargos de declaração, opostos contra decisão de Turma Ordinária.

Portanto, as contribuições citadas não **são dedutíveis, pois estão com sua exigibilidade suspensa**, devido a recurso previsto nas leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Essa decisão está de acordo com decisão unânime da CSRF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 1999

IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE PIS e Cofins (Lançamentos reflexos).

As despesas tributárias relativas aos débitos de PIS e COFINS com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, III, do CTN (apresentação de recurso administrativo), somente podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime de caixa, ou seja, quando houver o pagamento desses débitos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. (Acórdão: 9101-002.373, de 12/07/2016, Relator: Rafael Vidal de Araújo).

Portanto, nega-se provimento ao recurso, nessa questão:

Em continuação, a Recorrente alega a **inaplicabilidade da multa isolada, em razão do encerramento dos anos base de 2016 e 2017 quando da lavratura dos autos de infração.**

Esta Turma de julgamento já decidiu essa questão, conforme abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

...

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 178.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF nº 178.

...

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à infração referente aos ganhos auferidos em devolução do patrimônio social da CETIP S.A., e quanto à cobrança de juros de mora sobre multa de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à exigência das multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas relativas aos meses de junho e julho de 2008, vencidos os Conselheiros Helder Jorge dos Santos Pereira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado), que votaram por dar provimento ao recurso voluntário em relação a tal matéria, para afastar a exigência das referidas penalidades. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689, de 2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, substituída pelo Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado). Acórdão: 1302-006.692, 17/10/2023, Relator: Wilson Kazumi Nakayama.

Segue trecho do voto:

O imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado com base no lucro real de apuração trimestral. Por opção do Contribuinte a apuração do imposto de renda pode ser anual, mas nesse caso o pagamento do tributo tem periodicidade mensal com base em estimativa. O Contribuinte só pode deixar de recolher as estimativas se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução, que o valor acumulado do tributo recolhido excede o tributo devido no período, de acordo com o § 2º, do art. 35 da Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário

No caso de descumprimento do recolhimento de estimativas, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, estabeleceu sanções específicas de acordo com a conduta praticada:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Como se vê, no caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, a lei prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício.

Tal entendimento foi pacificado recentemente neste Colegiado com a aprovação da súmula CARF nº 178 pela 1ª Turma da CSRF, cujo verbete é o abaixo transcrito:

Súmula CARF nº 178

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, não há óbice legal para a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa após o encerramento do exercício.

Por concordar com todos os argumentos da decisão acima, nega-se provimento ao recurso, nessa questão.

A Recorrente alega, também, a **impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício**

Esclarecemos à Recorrente que a aplicação da multa isolada está determinada na Lei 9.430, de 1996, que determina:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, **determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

...

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II – de 50% (inquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) **na forma do art. 2º desta Lei**, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Portanto, como a Recorrente não efetuou o pagamento das estimativas devidas, a fiscalização agiu conforme determina a Lei, aplicando a multa isolada.

Ademais, não há relação entre as penalidades que infringem fatos distintos.

Um fato é a ausência de pagamento do tributo devido e o outro fato é o recolhimento de estimativas desse tributo.

Quanto à aplicação de Súmula CARF, há necessidade de esclarecimento.

A Súmula CARF 105 possui o seguinte teor:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo

da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Porém, cabe salientar que a asserção contida na súmula só é válida para os anos calendários anteriores a 2007, pois com fundamento em dispositivo legal que foi posteriormente modificado (no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996).

Portanto a Súmula nº105 só se aplica aos anos calendários anteriores a 2007, eis que precisam se lastrear no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pela art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Como o caso que se cuida refere se a fatos posteriores a 2007 não há que se falar em aplicação da súmula ao caso concreto.

Destarte, as duas multas podem conviver e devem ser aplicadas, pois assim determina a Lei em vigor, já que, em síntese, punem fatos totalmente distintos, não havendo razão no argumento da Recorrente.

Em mais uma alegação, Recorrente defende a impossibilidade de exigência da multa em caso de dúvida, conforme Art. 112, do CTN.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

...

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Esclarece-se à Recorrente que não há dúvida sobre a definição da infração ou a obrigatoriedade de cominação de penalidades, não havendo razão no argumento.

Ressalte-se, inclusive, que a própria legislação define repercussões em caso, por exemplo, da empate nos julgados do CARF, conforme a Lei 14.689/23, que será aplicada caso a maioria do colegiado discorde dessa decisão.

Portanto, nega-se provimento ao recurso, nesse ponto.

Passa-se à análise do recurso de ofício.

RECURSO DE OFÍCIO:

ADMISSIBILIDADE:

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade, previstos na Legislação, motivo pelo qual dele se toma conhecimento, para examinar suas razões.

Cabe ressaltar que o valor exonerado pela decisão recorrida é superior ao valor determinado na Portaria MF 02/2023, R\$ 15 milhões:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito

passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Assim, por mais esse motivo, admite-se o recurso.

MÉRITO:

A DRJ analisou a impugnação e proferiu a decisão citada, decidindo pela **procedência parcial da impugnação, no seguinte ponto:**

210. Discorre que a jurisprudência do Carf decidiu em diversas oportunidades, com base no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, que inexistia previsão legal para que se exija a **adição à base de cálculo da CSLL das despesas com royalties** consideradas indedutíveis. Destaca o acórdão nº 1401-003.636, onde o Carf cancelou o lançamento da CSLL, quando a autoridade fiscal também glosou as despesas com base no fundamento de ausência de averbação do contrato no INPI.

211. Registra que o Carf editou a Súmula Vinculante nº 117, estabelecendo que “a indedutibilidade de despesas com ‘royalties’ prevista no art. 71, parágrafo único, alínea ‘d’, da Lei nº 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL”.

212. Relembra o argumento quanto à falta de liquidez e certeza do lançamento, haja vista que no auto de infração referente aos anos-calendário 2014 e 2015, formalizado no processo 10980.726913/2018-54¹, a autoridade fiscal reconheceu ser devida a aplicação do Anexo I da IN antes referida e, conseqüentemente, a impossibilidade de autuação da CSLL.

213. Conclui que o lançamento de CSLL deve ser cancelado integralmente pela ausência de liquidez e certeza ou, ao menos, serem canceladas as exigências decorrentes das infrações 2 e 3 e ser cancelada em parte a exigência decorrente da infração 1 (com manutenção apenas do valor tributável de R\$ 25.308.662,01 para 2016).

214. É devido esclarecer que não cabe cancelar integralmente o lançamento, vez que, como já tratado em tópico específico no início deste voto, não restaram caracterizadas a iliquidez e a incerteza dos lançamentos. Por outro lado, **procede o argumento do Contribuinte para afastar parcialmente o lançamento da CSLL**, como também, adicionalmente, para afastar parcialmente a **multa isolada** pela insuficiência de recolhimento de estimativas de CSLL, pelas razões que se passa a expor.

215. O art. 62 da IN RFB nº 1.700, de 2017, estabelece adições a serem feitas ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, deixando expresso no parágrafo único que seu Anexo I contém uma lista não exaustiva dessas adições:

...

216. No Anexo I, especificamente o registro A.186 trata de royalties e assistência técnica, científica e administrativa, considerados indedutíveis em razão, entre outros, do disposto no art. 71, caput, alínea “a”, e parágrafo único, alíneas “c” a “g”, da Lei nº 4.506, de 1964, e do art. 74, caput, da Lei nº 3.470, de 1958, art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962, e art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, bem assim das disposições contidas nos arts. 85 a 88 da própria IN. Para estes valores, é estabelecido que não devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

...

¹ Pendente de julgamento de Recurso Voluntário, no CARF.

217. Não obstante as referências legais apontadas no Anexo I não abrangerem a situação em que os royalties são considerados indedutíveis por falta de averbação do contrato de licenciamento de uso da marca, o que é tratado no art. 140 da Lei nº 9.279, de 1996, norma não listada, há que se considerar que, ao fazer referência às situações abrangidas seu art. 88, a IN incluiu na vedação à adição a hipótese tratada na referida lei.

...

218. Conforme pode ser visto na transcrição abaixo, o art. 88 da IN, além de tratar das disposições do do art. 74, caput, da Lei nº 3.470, de 1958, art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962, e art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979 em seu caput e §§ 1º e 2º, abrangeu também, em seu §3º, a hipótese do art. 140 da Lei nº 9279, de 1996.

...

219. Assim, é devido afastar as infrações 2 e 3 da tributação da CSLL, bem assim, para este tributo, considerar como despesas dedutíveis os valores das despesas com publicidade e propaganda com a marca "O Boticário" (classificados como royalties no lançamento) tidos como não reembolsáveis pelo Contribuinte e, portanto, escriturados em contas patrimoniais, sem passar por resultado e, assim, as deduzir do valor tributável apurado a partir da infração de omissão de receitas (infração 1), vez que correspondem ao sacrifício necessário à percepção das receitas lançadas.

220. Tendo em vista que as omissões de receita lançadas pela autoridade fiscal nos anos calendário 2016 e 2017 são de R\$ 589.596.641,01 e de R\$ 562.047.171,732, respectivamente, e que as demais infrações foram afastadas para a determinação da CSLL, e já que as despesas com publicidade e propaganda com a marca "O Boticário" (royalties) não registradas em conta de resultado foram de R\$ 564.287.979,00, em 2016, e de R\$ 613.328.957,04, em 2017, os valores tributáveis mantidos neste voto para o lançamento da CSLL são os seguintes: em **(2016) – R\$ 25.308.662,01** (R\$ 589.596.641,01 – R\$ 564.287.979,00); e em **(2017) – R\$ 0,00** (= R\$ 562.047.171,73 – R\$ 600.137.610,45).

221. Em função do decidido acima, torna-se necessário refazer o cálculo das multas isoladas pela insuficiência das recolhimentos das estimativas de CSLL dos anos-calendário 2016 e 2017. Atentar para o fato de que, nos meses em que o Contribuinte apurou a estimativa com base na receita bruta, o fato de terem sido considerados dedutíveis os valores das despesas com publicidade e propaganda com a marca "O Boticário" escrituradas como não reembolsáveis não interfere nos cálculos, produzindo efeitos apenas nos meses em que houve apuração com base em balancete de redução/suspensão.

Acompanho a decisão recorrida nessa questão, que, inclusive, não foi questionada pela PGFN.

Soma-se que há Súmula do CARF sobre a questão:

Súmula CARF nº 117

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

A indedutibilidade de despesas com "royalties" prevista no art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, correta a decisão recorrida, motivo de se negar provimento ao Recurso de Ofício.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, vota-se em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir os valores referentes a acusação fiscal nº 03.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Redator designado

Fui designado para redigir o voto vencedor apenas quanto ao lançamento de ofício relativo Infração 001 (omissão de receita decorrente do não oferecimento à tributação dos valores recebidos dos franqueados que a Recorrente denomina “reembolso” de despesas com ações de propaganda e publicidade).

O Relator negou provimento ao recurso voluntário, por entender que os valores denominados “reembolso” pela Recorrente devem ser considerado como royalties e como não têm vinculação direta com os gastos com marketing, publicidade e propaganda essas despesas não poderiam ser deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL.

Com a devida vênia ao I. Relator, reconhecendo a bem fundamentada decisão para manutenção da Infração 001 tal como lançada pela Autoridade Fiscal, a turma julgadora, por maioria, entendeu por dar parcial provimento ao recurso voluntário para permitir a dedução das despesas de publicidade e propaganda da Recorrente.

Com bem assentado na declaração de voto do Julgador Giovanni Christian Nunes Campos, não há reflexos quer a receita recebida dos franqueados pela Recorrente seja considerada royalty ou prestação de serviço, pois em ambos os casos o valor recebido sujeitar-se-ia à incidência do IRPJ e da CSLL.

Há que se esclarecer, portanto, que não há divergência de entendimento quanto a receita omitida.

A Autoridade Fiscal considerou que os valores recebidos seriam royalties e por isso indeferiu as despesas de publicidade e propaganda, tendo sido mantido o entendimento pela maioria dos julgadores da DRJ e pelo I. Relator..

A minha divergência está exatamente nesse ponto.

Ora, se não importa a denominação que se dê aos valores recebidos dos franqueados (quer seja como royalty ou prestação de serviço), a Recorrente não realizou de forma graciosa as atividades de publicidade e propaganda para alavancar as vendas dos produtos,

i.e, a Recorrente incorreu em despesas (por atividade exercida exclusivamente por ela e firmado em contrato com os franqueados), de modo que é dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

A Declaração de Voto do Julgador da DRJ Giovanni Christian Nunes Campos justifica com precisão o fundamento para deferir o pedido para dedução das despesas de publicidade e propaganda incorridas pela Recorrente, pelo que peço licença para reproduzi-lo, considerando-o como fundamento para o meu voto:

(...)

20. Rejeitam-se, assim, os argumentos trazidos pela impugnante, no tocante aos cenários alternativos e de que os valores recebidos dos franqueados seriam mero reembolsos, neutro em termos patrimoniais.

21. Dessa forma, a imputação de omissão de receitas feita em desfavor da fiscalizada OBF, nos montantes de R\$ 604.720.629,45 em 2016 e R\$ 575.238.518,32 em 2017, não merece qualquer reparo, devendo ser mantida a infração, no tocante às receitas omitidas.

22. Indo além, passa-se a apreciar o deferimento, ou não, da dedução das despesas de publicidade, propaganda e marketing com as marcas e produtos “O Boticário” da base de cálculo da infração, considerando que as receitas respectivas teriam natureza de prestação de serviço.

23. A autoridade fiscal tratou da qualificação das despesas de publicidade, propaganda e marketing com as marcas e produtos “O Boticário” como tendo natureza de royalties nos itens 98 a 104 do TVF. Assim, considerou que as despesas de propaganda, publicidade e marketing com a marca e produtos “O Boticário”, de propriedade da Botica, feita pela fiscalizada OBF, à luz do art. 22, alínea “c”, c/c o art. 23, inciso IV (devem ser classificadas como royalties “as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito”), da Lei nº 4.506/1964, deveriam ter natureza de royalties (royalties que se inferem a ser pagos à Botica, apesar de em nenhum momento a autoridade fiscal ter dito que imputaria tais royalties à Botica), indedutíveis, porque o contribuinte não superou os limites impostos pela legislação tributária para a dedutibilidade das despesas de royalties.

24. Inicialmente, abaixo se traz a legislação de regência da controvérsia.

25. De plano, importante ressaltar que a própria lei de franquia empresarial, vigente na época dos fatos (Lei nº 8.955/1994), separava as receitas de royalties e as receitas de propaganda (“taxa de publicidade ou semelhantes”), ambas devendo ser pagas ao franqueador (no caso destes autos, a OBF) pelos franqueados:

Art. 3º da Lei nº 8.955/1994. **Sempre que o franqueador tiver interesse na implantação de sistema de franquia empresarial, deverá fornecer ao interessado em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia, por escrito e em linguagem clara e acessível, contendo obrigatoriamente as seguintes informações:**

(...)

VIII - informações claras quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros por este indicados, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou o fim a que se destinam, indicando, especificamente, o seguinte:

a) remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (royalties);

b) aluguel de equipamentos ou ponto comercial;

c) taxa de publicidade ou semelhante;

d) seguro mínimo; e

e) outros valores devidos ao franqueador ou a terceiros que a ele sejam ligados;

26. Observe-se que, no âmbito da franquia empresarial, o royalty pago pela rede de franqueados está na alínea “a” acima, enquanto os valores despendidos com despesas com publicidade, propaganda e marketing estão na alínea “c”, ou seja, as taxas de publicidade ou semelhante no sistema de franquia empresarial, como aquela paga pela rede de franqueados à OBF, não são royalties (continuam tais receitas estremadas na atual e vigente lei de franquia empresarial, como se pode ver no art. 2º, inciso IX, alíneas “a” e “c”, da Lei nº 13.966/2019). **Porém ambas são receitas e devem ser submetidas à tributação sobre a renda (IRPJ e CSLL), com a mesma forma de incidência.**

27. É verdade que a lei tributária alarga o conceito de royalties em desfavor do cedente do direito, não para incluir valores que inegavelmente não são royalties, como as taxas de publicidade, acima. Objetiva na verdade incluir valores que têm natureza de royalties, mas que recebem outras denominações ou subterfúgio no âmbito do cessionário do direito, mantendo a despesa dedutível na forma do art. 71, alínea “a”, da Lei nº 4.506/1964, porém buscando escapar da tributação sobre a renda (IRPJ e CSLL) no âmbito do cedente do direito. Para tanto, vejam-se os arts. 22 e 23 da Lei tributária nº 4.506/1964, com o destaque para as normas que levaram a autoridade fiscal a considerar que as receitas da taxa de publicidade recebidas da rede de franqueados pela OBF (e as despesas realizadas com tais taxas), no âmbito do contrato de franquia empresarial, teriam eventualmente natureza de royalties:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

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.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes.

Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e

direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

I - As importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - Os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;

III - As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

*IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e **as despesas para preservação dos direitos cedidos**, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;*

V - A indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;

VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.

(...)

(grifou-se)

28. Assim, apreciando sobre a visão do cedente e cessionário de direitos, como no caso de marcas e direitos de franquia, além do royalty ordinário previsto no inciso I do art. 23, a lei tributária classifica como royalties a serem tributados pelo cedente do direito:

- No inciso II, inclui despesas pagas a terceiros (os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional) pelo cessionário em benefício do cedente do direito;
- No inciso III, inclui as luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao cedente do direito, verbas que não têm o nome iuris de royalties, mas verdadeiramente o são;
- No Inciso IV, tem-se, para o caso aqui em discussão, as despesas para preservação dos direitos cedidos e foi aqui que a autoridade incluiu as despesas com publicidade, propaganda e marketing para promoção da marca e produtos “O Boticário”. Porém, como se verá mais adiante, é equivocado esse entendimento;
- No inciso V, têm-se a indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato, o que não deixa de ser um royalty final;
- Por fim, o inciso VI é aplicável aos aluguéis de bens imóveis.

29. No tocante a considerar as despesas para preservação dos direitos cedidos como royalties, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito previsto no art. 23, inciso IV (parte final), da Lei nº 4.560/1964, colaciona-se abaixo lição (excerto) do doutrinador Denis Borges Barbosa, citado pela autoridade fiscal no item 87 do TVF:

(...)

O primeiro item não necessita de comentário. O segundo item contempla, por exemplo, o pagamento dos técnicos necessários à assistência tecnológica

suplementar necessária para, em alguns casos, pôr o objeto da patente em exploração; as luvas e outros prêmios, a que se refere o terceiro item, não são dedutíveis, mas ativáveis e amortizáveis proporcionalmente ao tempo do contrato (Rir/80, art. 232, II; art. 71, parágrafo único da Lei 4.506/64)

Como as licenças prevêm, algumas vezes, que os ônus pela manutenção do direito (pagar ao INPI, ao advogado, etc.) fiquem por conta do licenciado, o item IV se aplica para incorporar tais valores ao montante dos royalties, inclusive para efeitos de dedutibilidade.

(grifou-se)

30. Veja-se que as despesas do inciso IV (parte final) do art. 23 da Lei nº 4.506/1964 seriam aquelas que deveriam ser incorridas pelo cedente do direito, para preservação dos direitos cedidos, mas foram suportadas pelo cessionário, devendo assim ser acrescidas aos royalties. Cita, o doutrinador, as despesas no INPI, de advogados, ou seja, despesas de preservação, de defesa, do direito. Como detalhamento delas, poderiam ser citadas as despesas com registro da marca no IPI, averbação do contrato de licenciamento da marca também no INPI, despesas com advogados para defender a marca, ou seja, despesas de preservação, de defesa, do direito cedido, que deveriam ser suportadas pelo cedente da marca, mas o foram pelo cessionário. Nesse caso, tais despesas devem ser acrescidas aos royalties e tributadas pelo cedente da marca como royalties.

31. No caso destes autos, há uma previsão no contrato de licenciamento de marcas entre a OBF e a Botica, no parágrafo único da cláusula quarta, que se amolda ao inciso IV (parte final) do art. 23 da Lei nº 4.506/1964. Veja-se o que lá está escrito:

CLÁUSULA QUARTA: A OBF obriga-se a avisar a BOTICA da existência de qualquer reprodução e/ou imitação não autorizada das MARCAS objeto deste Contrato, que sejam de seu conhecimento. A BOTICA, a seu livre arbítrio, adotará as medidas que julgar necessárias para a defesa das MARCAS e analisará em conjunto com a OBF as providências que esta, por sua própria conta, tomará em sua própria defesa. As despesas relacionadas a essa ação, caberão à parte que promovê-la ou a ambas, nos casos em que atuarem conjuntamente.

PARÁGRAFO ÚNICO: No caso de serem necessárias medidas especiais de proteção das MARCAS aplicadas aos produtos objeto do presente contrato contra possíveis atos de contrafação, BOTICA e OBF dividirão igualmente as decorrentes despesas.

32. As despesas acima, inegáveis despesas para preservação dos direitos cedidos, caso incorridas pela OBF, devem ser acrescidas ao montante dos royalties pagos à Botica, à luz inciso IV (parte final) do art. 23 da Lei nº 4.506/1964.

33. Passando agora para o específico caso destes autos, é difícil compreender como os valores pagos pela rede de franqueados ao franqueador, para fazer frente às despesas de publicidade, propaganda e marketing das marcas e produtos “O Boticário”, pudessem ser encaradas como tendo natureza de royalties, a serem executadas em benefício exclusivo do detentor da marca “O Boticário”, no caso a Botica. Ora, tais dispêndios foram feitos preponderantemente em prol da própria rede de franqueados, para alavancar as vendas de rede de franquia, inclusive em montante (da ordem) 15 vezes superiores aos royalties efetivamente pagos à Botica. Tanto assim o é que as despesas foram suportadas pela rede de franquias, como consta nos contratos de franquia empresarial, à luz do art. 3º, inciso VIII, da Lei nº 8.955/1994. Não é

crível que as despesas de propaganda da rede de franqueados, que constam como ônus deles nos contratos de franquia empresarial pactuados entre eles e a **OBF**, pudessem ser feitas pela **Botica** (proprietário da marca “O Boticário”), que não é o franqueador, não tendo a expertise para tanto, inclusive sem relação jurídica com os franqueados.

34. Até se entende que tais despesas também valorizem as marcas envolvidas (“**O Boticário**” e **QDB**), mas valorizam também o próprio ativo da franqueadora **OBF** (direito do franqueador de implantar um sistema de franquia empresarial com base nas marcas licenciadas), a própria rede de franqueados e os produtos. Relevante ressaltar que a valorização das marcas e do ativo da franqueadora termina sendo apropriado por seus proprietários pelo aumento dos royalties, de licenciamento da marca e aqueles pagos pelas franquias ao franqueador, respectivamente, tudo devendo ser ofertado à tributação do IRPJ e da CSLL. Inviável acrescer ao montante dos royalties do detentor das marcas uma despesa própria da rede de franquias, prevista como tal na lei do sistema de franquia empresarial e nos contratos respectivos.

35. Quer parecer que houve certa confusão da autoridade fiscal com essa questão, porque em outras passagens do TVF (item 31, por exemplo) buscou tratar no mesmo dispositivo legal (art. 23, inciso I, da Lei nº 4.506/1964) as taxas de remuneração de franquia, royalties em sentido estrito, e as taxas de reembolso de despesas com publicidade, propaganda e marketing, como outro tipo de *royalties* (art. 23, inciso IV, parte final, da Lei nº 4.506/1964), para daí inferir que as despesas realizadas com as taxas de publicidade para a marca e produtos “O Boticário” também teriam natureza de royalties. Obviamente, se assim fosse, as despesas de publicidade com a marca e produtos “**O Boticário**” feitas pela **OBF** deveriam ser acrescidos aos royalties pagos à Botica, à luz do art. 23, inciso IV, da Lei nº 4.506/1964, com autuação desta última, o que sequer foi ventilado no TVF.

36. Assim, ao buscar visualizar a omissão de receitas oriunda das taxas de publicidade como tendo natureza de *royalties*, a autoridade fiscal deu um passo adicional, considerando agora que as despesas realizadas com tais taxas teriam também natureza de *royalties* (que deveriam ser pagos ao detentor da marca, no caso a **Botica**). Ora, nem as receitas oriundas das taxas de publicidade, nem as despesas realizadas com tais taxas têm natureza de *royalties*, como já dito.

37. Concluindo, defender que as despesas incorridas pelos franqueados para publicidade, propaganda e marketing de “O Boticário” tenham natureza de *royalty*, quando a própria legislação da matéria (lei de contrato de franquia empresarial) assevera que tais despesas devem ser suportadas por receita de “taxa de publicidade ou semelhante”, não parece plausível, porque as despesas foram suportadas pelos franqueados, imediatamente em benefício deles (e do franqueador), não se podendo dizer que tais despesas de promoção inclusive dos produtos e da rede de franqueados deveriam ser suportadas pelo detentor da marca (**Botica**), que é apenas um beneficiário mediato, indireto, das despesas de propaganda, publicidade e *marketing* suportadas pelos franqueados.

38. Interessante ressaltar que, no processo nº 10980.726913/2018-54, no qual foram auditados os anos-calendário 2014 e 2015, a presente infração não foi imputada à fiscalizada, mas apenas as duas outras (infrações 2 e 3 destes autos). Apesar de a autoridade fiscal lá ter asseverado que os valores dos reembolsos efetuados pelos franqueados à **OBF** não foram auditados, chama a atenção que

a pretensa infração decorrente dos valores pagos pelos franqueados a título de taxa de publicidade, muito mais vultosa que as demais, não tenha sido percebida pela autoridade fiscal. A única leitura que se extrai dessa pretensa omissão do lançamento anterior é que a imputação aqui em debate, no mínimo, é deveras controversa.

39. A percepção acima também se infere no presente procedimento fiscal, quando a própria autoridade fiscal já mensurou o valor do lançamento caso sejam consideradas as receitas omitidas como de prestação de serviços, com dedutibilidade plena das despesas com publicidade, como se vê no outrora citado item 104 do TVF e novamente transcrito, *verbis*:

104. Caso não seja esse o entendimento, ou seja, caso se entenda que os gastos aqui tratados não devam ser classificados como royalties e que as despesas para a obtenção da receita não sofreriam limitação, sendo, assim, integralmente dedutíveis para fins fiscais, o valor lançado na Infração 1 seria reduzido para um resultado de R\$ 25.308.662,01 no ano de 2016 (R\$ 604.720.629,45 - R\$579.411.967,44). Para o ano de 2017, não haveria valor a lançar, visto que referidas despesas seriam maiores que as receitas obtidas.

40. Com as razões acima, devem-se considerar as receitas oriundas da rede de franqueados como receitas de prestação de serviço, deferindo a dedução das despesas respectivas, remanescendo a omissão acima transcrita em itálico apenas no ano-calendário 2016, quando ocorreu ineludível acréscimo patrimonial no período de apuração.

41. Importante ressaltar que, com o deferimento da dedutibilidade da despesa acima, deve-se recalcular a imputação da multa isolada pelo não pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL, com cancelamento parcial do lançamento da multa isolada.

42. Há um ponto adicional ainda a ser tratado.

43. Não se quis aqui dizer aqui que uma despesa de propaganda, publicidade e marketing, no âmbito de um contrato de licenciamento de direitos, realizada e suportada pelo cessionário, não pudesse ser encarada como uma despesa para preservação dos direitos cedidos (art. 23, IV, parte final, da Lei nº 4.506/1964). Quando ficar claro que tal despesa deveria ter sido suportada pelo cedente do direito, para necessária a preservação do direito cedido, plausível acrescê-la aos royalties pagos ao cedente do direito.

44. Foi o que se viu na Infração 3 (FALTA DE ADIÇÃO DE DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS. DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA E MARKETING CARACTERIZADAS COMO ROYALTIES), no âmbito do contrato de licenciamento de marca, entre a cedente Botica e a cessionária OBF, quando a autoridade fiscal asseverou do TVF:

(...)

73. Conforme já informado, por meio de Contrato de Licenciamento de Marcas e seus aditivos (fls. 157 a 168), a OBF paga royalties variáveis à Botica em contrapartida à cessão do direito de uso e exploração da marca "O Boticário" no sistema de franquias (6% do faturamento líquido em 2016 e 5% em 2017). Além dessa remuneração, informa também o Contrato que a OBF, na qualidade de franqueadora, é responsável pela realização das ações de publicidade,

propaganda e outras ações de marketing, visando a divulgação das marcas e produtos “O Boticário”.

74. Portanto, a fiscalizada arca com dois gastos em contrapartida ao direito de usar e explorar a marca “O Boticário” no sistema de franquias:

- 1) royalties variáveis estipulados em Contrato e,*
- 2) despesas com publicidade, propaganda e marketing da marca.*

75. Por outro lado, a proprietária da marca recebe, em contrapartida ao direito cedido, duas vantagens:

- 1) um percentual sobre o faturamento líquido obtido pela licenciada – royalties variáveis e,*
- 2) as despesas com publicidade e propaganda de sua marca*

(...)

45. Veja-se que aqui se tem uma despesa que claramente deveria ter sido suportada pela cedente da marca (Botica) e não pela cessionária (OBF), dentro do regime da Lei nº 9.279/1996, sendo que, como se viu no voto do relator, “a Botica deixou de ter gastos com ações de marketing de sua marca, que passaram a ser realizados obrigatoriamente pela OBF, representando, assim, uma contraprestação necessária por parte desta para a obtenção da licença de uso da marca, em adição à taxa de remuneração fixada com base no faturamento (royalties), fixada na cláusula sétima do contrato”. Nesse caso, correta a glosa da despesa perpetrada pela fiscalização, porque o contribuinte não superou os limites impostos pela legislação tributária para a dedutibilidade das despesas de royalties. Igualmente, necessário acrescê-la aos *royalties* pagos à Botica, à luz do art. 23, IV, parte final, da Lei nº 4.506/1964, o que não foi verificado nestes autos pela autoridade fiscal.

46. É um caso diverso do antes debatido, quando as despesas foram suportadas pelos franqueados do sistema de franquia empresarial, dentro de uma relação jurídica estabelecida entre o franqueador **OBF** e os seus franqueados, à luz da Lei nº 8.955/1994 (da lei de franquia empresarial), em prol marcante dos próprios franqueados e do franqueador (e apenas mediatamente em prol da promoção das marcas), quando os franqueados não têm qualquer relação jurídica com o proprietário da marca (Botica). De lembrar que a relação jurídica entre a **OBF** e a **Botica** é regida pela Lei nº 9.279/1996, que regula os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, estatuto completamente diverso da lei de franquia empresarial.

47. Por fim, aqui se acompanha o voto do relator no tocante à CSLL, pelas conclusões, já que a motivação para cancelamento parcial do lançamento de tal contribuição é a que constou nesta declaração de voto.

Reiterando a observação contida na declaração de voto, em face da dedução das despesas de publicidade e propaganda, deve ser recalculada o montante da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama

Declaração de Voto

Conselheiro Henrique Nimer Chamas

Em que pese o substancial voto do Relator, divergi do seu posicionamento no que tange à caracterização dos reembolsos de publicidade e propaganda, efetuados pelas franqueadas à Recorrente (franqueadora), terem a natureza jurídica receitas decorrentes do pagamento de *royalties*, embora concorde com o resultado do julgamento, no qual, se considerados como recebimentos *royalties* tais reembolsos, as despesas de publicidade e propaganda assumidas pela Recorrente no emprego de estratégias marketing devem ser admitidas como dedutíveis da apuração do lucro real.

Assim sendo, abordo nessa declaração de voto as razões pelas quais entendo que os montantes que transitaram nas contas patrimoniais da Recorrente não deveriam ser considerados como recebimento de *royalties*, de modo que na ocasião do julgamento inaugurei a vertente de divergência que se posicionou pelo provimento integral do Recurso Voluntário, somente no que tange a essa acusação fiscal.

O primeiro fundamento que compreendo albergar tal posição encontra amparo no artigo da Lei nº 8.955/1994, cuja vigência era imperativa na época em que lavrado o auto de infração. Na referida lei, quando o franqueador tivesse *o interesse de implementar um sistema de franquia empresarial, deveria transmitir, por meio da Circular de Oferta e Franquia, informações claras quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado, detalhando as bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou a finalidade a qual se destinam* (art. 3º, inciso VIII). Nas alíneas do referido dispositivo legal, há a distinção entre a remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado, denominada tal receita do franqueador como *royalties*, daquela prevista na alínea “c”, taxa de publicidade ou semelhante. De início, verifica-se a própria Lei de Franquias vigente à época teve o esmero de diferenciar os *royalties* da taxa de publicidade ou semelhante.

O artigo 22 da Lei nº 4.506/1964, que prescreve sobre o regime fiscal dos *royalties*, nota-se que seu *caput* define que serão compreendidas receitas de *royalties* “os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (...)”. Os incisos que seguem na redação legal são mera exemplificação do que seriam tais rendimentos vinculado aos direitos usados, fruídos ou explorados. Sua análise não é necessária, mostrando-se cristalino ser um rol exemplificativo.

Contudo, interpretando-se a legislação, não há como dissociar a noção de *royalties* de uma contraprestação pelo direito cedido, em outras palavras, o pagamento do franqueado ao franqueador considerado como *royalties* está intimamente ligado à utilização de um direito, como, por exemplo, a marca, a transferência de *know-how* e outros direitos, por vezes intangíveis e não passíveis de mensuração. É por essa razão que se paga a taxa de franquia, isto é, os *royalties*.

Não vislumbro, dessa forma, que os reembolsos de despesas de publicidade e propaganda realizados na relação jurídica entre franqueador e franqueado possam ser classificadas como *royalties*, de acordo com a interpretação legal.

A obrigação contratual observada no Contrato de Franquia remete à franqueadora a incumbência de promover as publicidades que sejam interessantes à exploração e promoção da marca. Isso, por sua vez, tem impactos positivos diretos no posicionamento de mercado da marca e no próprio *marketshare* relacionado às vendas do negócio, frise-se, num mercado amplamente concorrido. Essa positividade decorrente da publicidade da marca é, contudo, refletida na ponta da cadeia produtiva, na relação entre franqueadas e consumidor final, de modo que seu benefício é diretamente mensurado no faturamento dos franqueados, que aumentam suas vendas – e suas receitas tributáveis –, mediante uma estratégia de marketing concentrada e promovida pela franqueadora.

Tal constatação, embora eu respeite o posicionamento divergente, não deve resultar na compreensão de que os montantes transferidos pelos franqueados à franqueadora a título de reembolso de despesas de publicidade e propaganda sejam classificados como *royalties*, como se renda da Recorrente fosse. A um, porque o benefício dessa estratégia negocial de marketing é economicamente mensurado pelas próprias franqueadas e também custado indiretamente por essas; em segundo lugar, pois se a obrigação contratual fosse simplesmente alterada para se prever a obrigatoriedade das franqueadas de empregar determinados valores em estratégia de publicidade e propaganda, mas cuja estratégia fosse delimitada pela franqueadora (em um sistema de gestão da franqueadora, mas de pagamento pelos franqueados, por meio de rateio, ainda que vinculado a um percentual das suas vendas/receita líquida), estar-se-ia diante de um cenário que é economicamente mais complexo e menos eficiente, cujo resultado seria o mesmo daquele empregado pela Recorrente e objeto da autuação; e, um terceiro ponto que vislumbro é que, tratando-se de matérias afetas ao IRPJ e CSLL, não vislumbro a ocorrência do acréscimo patrimonial num montante que transita entre a franqueadora e as franqueadas como sendo reembolso pelo custeio pela primeira das estratégias de publicidade e propaganda, isso significa que a receita que não é efetivamente incorporada ao patrimônio da Recorrente, não ensejaria a incidência do IRPJ e da CSLL.

Teço o esclarecimento de que este trânsito de valores talvez seja peculiar no âmbito empresarial, mas os fundamentos econômicos pelos quais são adotados são legítimos.

Não vislumbro fundamento legal, considerando o conceito de renda e o princípio da realização da renda, para que sejam automaticamente tributados os reembolsos feitos pelas franqueadas à franqueadora, a fim de custear publicidades e propagandas, como se *royalties* fossem, a fim de os subsumirem à incidência do IRPJ e da CSLL, ainda que mensurados, ao cabo, pelo volume de vendas do último elo da cadeia produtiva (franqueadas).

Em conclusão, entendo que a receita tributável como *royalties*, durante a vigência das leis mencionadas acima, estaria adstrita à taxa de franquia e aos recebimentos decorrentes do uso, fruição ou exploração de *direitos*, ao passo que a taxa de publicidade não poderia ser caracterizada como *royalties*.

São por essas razões que divergi do voto do ilustre Relator, no que tange à caracterização dos reembolsos como sendo receitas de natureza de *royalties*.

(documento assinado digitalmente)

Henrique Nimer Chamas