



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

Processo nº 10882.000691/2005-30
Recurso nº 513.556 Voluntário
Acórdão nº 1402-01.041 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente TOYSTER BRINQUEDOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1991

LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. PRAZO DECADENCIAL.

Declarada a nulidade do lançamento original por vício formal, dispõe a Fazenda Nacional do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.

DESPESAS DEDUTÍVEIS. ROYALTIES. LIMITE.

A despesa com *royalties* pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, sujeita-se ao limite máximo de dedutibilidade no percentual de 5% (cinco por cento), dirigido indistintamente a beneficiários residentes no Brasil ou no exterior.

DESPESAS DEDUTÍVEIS. ROYALTIES. MARCA COMERCIAL.

Demonstrado nos autos que a licença obtida permite a fabricação e comercialização de jogos mediante o uso de nome artístico, distinguindo a mercadoria, produto ou serviço, com o consentimento expresso do respectivo autor ou titular, restando, portanto, protegido pela marca comercial, a despesa de *royalties* assim incorrida sujeita-se à limitação imposta pela legislação vigente.

JUROS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4)

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

Não há caráter confiscatório na multa de ofício, aplicada no percentual de 75%, fundamentada em normas válidas e regularmente inseridas no Ordenamento Jurídico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recuso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

TOYSTER Brinquedos Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 4ª Turma da DRJ Campinas/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata-se do Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, lavrado em 17/03/2005, que formalizou o crédito tributário contra a contribuinte em epígrafe no valor total de R\$ 105.439,47, incluindo multa de ofício e juros de mora calculados até 28/02/2005, devido às irregularidades assim discriminadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 54:

001 — ALUGUÉIS OU "ROYALTIES" INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS

Valor apurado conforme Declaração de Rendimento da Pessoa Jurídica referente ao ano-base de 1991, exercício de 1992, e Demonstrativos de Malha Fazenda / Lançamento Suplementar e demais documentos que fazem parte integrante deste Auto de Infração.

O contribuinte deixou de adicionar para efeito de apuração do Lucro Real o valor de Cr\$ 56.317.061,00 ((cinquenta e seis milhões, trezentos e dezessete mil e sessenta e um cruzeiros)) correspondente a "Parcelas não Dedutíveis", por não observar o limite dedutível de "Royalties" decorrentes de exploração de marcas, as quais só poderiam ser deduzidas até o limite de 5% (cinco por cento) da receita líquida das vendas dos produtos, consoante dispõe o texto do artigo 233 e 387, inciso I, do RIR/80, Decreto nº 85.450/80.

A exigência tributária se faz necessária tendo em vista que o lançamento originário foi nulo em decisão formalizada no Acórdão DRJ/CPS nº 4.521, de 25 de julho de 2003, em virtude de o referido lançamento não ter observado os requisitos estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235 de 06/03/72 (PAF).

O lançamento ora constituído está embasado no disposto no artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/12/1991	Cr\$ 17.687.478,59	75,00

Enquadramento legal: arts. 157 e § 1º, 191, 231, 232, 233 e 387, inciso I, do RIR/80."

A contribuinte foi cientificada do auto de infração em 21/03/2005.

Inconformada, apresentou, por intermédio de seu representante legal, em 18/04/2005, impugnação de fls. 60/107, acompanhada de documentos de fls. 108/195.

Após breve resumo dos fatos, protesta, preliminarmente, pela decadência do crédito tributário.

Diz que o art. 173, II, do Código Tributário Nacional (CTN), no qual se fundamenta o lançamento, reporta-se apenas ao ato anulável e não ao ato nulo, como é o caso aqui em discussão. Distingue o ato anulável do ato nulo, dizendo que o primeiro é anulado por decisão, enquanto o segundo é declarado ou reconhecido como nulo pela decisão. Cita doutrina.

Acusa não se tratar de anulabilidade, a qual ensejaria a convalidação do ato, mas sim de vício de nulidade, cuja declaração por meio da decisão administrativa não dá ensejo à reabertura do prazo decadencial.

Ainda que assim não se entenda, defende outra tese, qual seja, de apenas ser admissível a contagem do prazo decadencial da ocorrência do fato gerador, *"não se podendo aceitar que haja hipótese, atrelada à irregularidade cometida pela Administração Tributária, que devolva à Fazenda o prazo para constituir o crédito tributário, por flagrante violação ao princípio constitucional da segurança jurídica, insculpido no preâmbulo da Constituição Federal, no caput do art. 5º da Lei Maior, e ratificado pelo art. 2º da Lei nº 9.784/99"*.

Alega que por meio do art. 173, II, do CTN, pretendeu-se introduzir hipótese de interrupção e suspensão do prazo decadencial, aviltando todas as lições da doutrina a respeito.

No caso presente, tratando de fato gerador do IRPJ 1991/1992, acusa ter decaído o direito de lançar no início do ano de 1997, de vez que a jurisprudência é dominante no sentido de o citado imposto sujeitar-se ao lançamento por homologação (art. 150 do CTN).

Ressalta que a decadência é instrumento jurídico que extingue o direito material e, portanto, é meio extintivo do crédito tributário (art. 156, V, do CTN).

Cita doutrina e jurisprudência.

No mérito, diz não se aplicar a limitação de dedutibilidade imposta no art. 233 do RIR/80. Transcreve o dispositivo para concluir que *"a limitação de dedução aplica-se aos valores devidos a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e não os valores devidos a título de direitos autorais a pessoas jurídicas ou pessoas físicas domiciliadas no Brasil"*.

Salienta que os contratos firmados pela impugnante (em anexo) têm como objetivo o licenciamento de direitos autorais e instrumentos particulares de cessão de uso de obra de entretenimento com os chamados licenciantes, o que não se confunde com a exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio.

Diz que o artigo limitador é explícito quanto às explorações atingidas, não identificando exploração de direitos autorais. Busca na doutrina, bem como na Lei nº 5.772, de 1971 (Código de Propriedade Industrial — arts. 6º, 59 e 61), os conceitos das atividades previstas no citado dispositivo para as diferenciar da atividade desenvolvida, tomando como fundamento, inclusive, a Lei nº 5.988, de 14 de dezembro de 1973 (arts. 6º, inciso VIII, 52 e 53, § 2º), relativa aos direitos autorais.

Cita jurisprudência em favor da sua tese e continua:

51. De fato, conforme se verifica das cláusulas dos contratos de licenciamento em anexo que sublinhamos, todos os direitos licenciados se referem a direitos autorais correspondentes a fabricação e a venda de produtos que ora são jogos, desenhos, brinquedos, maletas de pintura, potes de tinta, quebra cabeças etc. e não de exploração de marcas sejam comerciais ou não, sendo, inclusive, em alguns casos, expressamente vedada à Impugnante a utilização da marca correspondente (Top Arte Vídeo e Redibra Representações Internacionais).

52. Além disso, que nos contratos de licenciamento dos direitos autorais referentes a "JOGOS" que, cabe ressaltar são a maioria deles, está expressamente previsto nas cláusulas 11 ou 12, dependendo do contrato, que se a Impugnante vier a criar uma marca correspondente ela é a detentora da marca até o término do contrato e, portanto, como proprietária da marca nada deve a terceiros a título de royalties em virtude de exploração de marcas.

53. Além disso, nos poucos contratos em que há previsão de cessão das marcas correspondentes está expressamente ressaltado que a cessão está restrita a fabricação desses produtos, às promoções ou anúncios de vendas e distribuição dos mesmos, sendo, dessa forma, vedada a sua utilização para fins estranhos ao objeto principal dos contratos.

54. Ora, somente porque nestes contratos existe a previsão genérica de cessão de uso de marcas, nomes, símbolos não significa que esse seja o seu objeto principal que, como se demonstrou se refere à exploração dos direitos autorais. Não existe em nenhum dos contratos a especificação de marca, o seu nº de registro junto ao INPI, cláusulas relativas ao seu uso indevido e/ou em classe diversa da que foi registrada, ou ainda descrição ou cópia da marca, o que, confirma o entendimento de que a sua previsão tem caráter meramente acessório e vinculado à produção dos produtos.

55. Dessa forma, inconsistente e sem fundamento a afirmação da Autoridade Administrativa de que a Impugnante estaria explorando a marca "XUXA" uma vez que, também consta no contrato o direito de uso do nome e dos personagens para finalidade específica de produzir e comercializar os produtos listados onde a Impugnante pode aplicar a sua marca se assim desejar e que o licenciamento objeto do contrato é efetuado a título de "direitos autorais". (grifos do original) Por outro lado, ressalta que o art. 231 do Regulamento do Imposto de Renda previa em caráter geral a dedução sem limitação quantitativa, desde que fossem necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do direito que produz o rendimento.

Recorda que a atividade do lançamento é vinculada à lei, sendo necessário para tanto uma correta adequação dos fatos ocorridos a um tipo legal específico, o qual deve abarcar de forma precisa todos os componentes fáticos que motivarão sua incidência. Cita doutrina.

Ainda que assim não se entenda, diz que os pagamentos de royalties para domiciliados no Brasil não estavam vinculados ao limite do artigo 233, tendo em vista a disposição do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, a qual especificou e delimitou o alcance do art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962, a que se reporta o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979.

Conclui, desta feita, que a limitação de dedução de valores devidos a título de royalties, prevista no art. 233 do RIR/80, aplica-se exclusivamente aos pagamentos destinados a pessoas domiciliadas no exterior.

Frisa que todos os seus contratos são firmados com pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, não estando alcançados, portanto, pelo dispositivo em comento. Aponta mais jurisprudência.

Reclama não ter havido uma análise efetiva por parte dos fiscais responsáveis pela lavratura da presente notificação e pela decisão que julgou improcedente a Solicitação de Revisão de Lançamento Complementar, *"que se limitaram a aplicar o limite de 5% sobre os valores lançados na declaração de rendimentos na linha referente a royalties sem proceder a maiores investigações quanto à exata natureza dos valores lá registrados, prejudicando assim a Impugnante, que se vê, agora, obrigada a defender-se administrativamente face a uma autuação que sequer deveria ter sido lavrado e muito menos pela segunda vez"*.

E acusa a indevida utilização de presunção pela autoridade fiscal, em ofensa ao disposto no art. 142 do CTN, face inadequação da capitulação legal e insuficiência de instrução probatória, ressaltando que o ônus da prova incumbe ao sujeito ativo. Nesse contexto, diz que o auto de infração é nulo.

Ainda, mediante extenso arrazoado, contrapõe-se a cobrança de juros à taxa Selic, face violação dos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade, da segurança jurídica e da indelegabilidade de competência tributária; bem como à sua natureza remuneratória.

Também, acusa o efeito confiscatório da multa imposta, partindo da análise do conceito e da finalidade da multa. Apresenta jurisprudência a respeito.

Encerra protestando pela procedência da impugnação.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 05-26.305 (fls. 198-204v) de 03/08/2009, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“DECADÊNCIA. Declarada a nulidade do lançamento original por vício formal, dispõe a Fazenda Nacional do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.

DESPESAS DEDUTÍVEIS. ROYALTIES. LIMITE. CABIMENTO. A despesa com royalties pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, sujeita-se ao limite máximo de dedutibilidade no percentual de 5% (cinco por cento), dirigido indistintamente a beneficiários residentes no Brasil ou no exterior.

Demonstrado nos autos que a licença obtida permite a fabricação e comercialização de jogos mediante o uso de nome artístico, distinguindo a mercadoria, produto ou serviço, com o consentimento expresso do respectivo autor ou titular, restando, portanto, protegido pela marca comercial, a despesa de royalties assim incorrida sujeita-se à limitação imposta pela legislação vigente.”

Processo nº 10882.000691/2005-30
Acórdão n.º **1402-01.041**

S1-C4T2
Fl. 289

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 21/08/2009 (A.R. de fl. 207), a interessada interpôs recurso voluntário em 18/09/2009 (fls. 210-270) onde repisa os argumentos trazidos em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, o lançamento contestado foi implementado para fins de superar vício de forma constatado no lançamento original, constituído por meio de Notificação declarada nula mediante Acórdão DRJ/CPS nº 4.521, de 25 de julho de 2003 (cópia às fls. 36/41) sob o argumento de que referida Notificação, de fls. 03/05, não identificava o servidor responsável pelo feito.

Da formalização do lançamento suplementar

A Recorrente contesta a formalização do lançamento, feita com base nas disposições constantes do art. 173, II, do CTN, porque entende que este se aplica a ato anulável, e não a ato nulo, como é o caso aqui em discussão. A redação do dispositivo em questão é a seguinte:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I — (omissis)

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver **anulado**, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. "

A respeito da matéria, assim dispôs o ADN Cosit nº 2, de 3 de fevereiro de 1999:

"1. os lançamentos que contiverem vício de forma - incluídos aqueles constituídos em desacordo com o disposto no art. 5º da IN SRF nº 94, de 1997 - devem ser **declarados nulos**, de ofício, pela autoridade competente;

2. declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Nacional do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa." (negrejou-se)

Como visto, a própria Administração Tributária firmou entendimento de que os lançamentos constituídos com vício de forma devem ser declarados nulos, não conferindo a distinção admitida na doutrina entre o ato nulo e anulável, para fins de aplicação do disposto no art. 173, II, do CTN. Nesse mesmo sentido, colaciona-se a jurisprudência abaixo:

"NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO SUPLEMENTAR DECLARADA NULA (EX 93) — A existência de Notificação de Lançamento Suplementar, declarada nula, quando na verdade deveria ter sido anulada, autoriza a aplicação do art. 173, II, do CTN, para efeito de início de contagem do prazo de decadência a partir da respectiva decisão, quando por meio dela seja possível ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada. Impõe-se para tanto, a dicotomia entre ato nulo e anulável." (Ac. 1º CC 108-5.772/99 — DOU 25/08/99)

Em outra frente de defesa, contrapõe-se a Recorrente à própria legalidade do dispositivo invocado, com base no entendimento doutrinário de que o prazo decadencial não se interrompe ou suspende. Nesses termos, requer o reconhecimento da extinção do crédito tributário, pelo transcurso do prazo legal, ante o fato gerador se reportar ao ano-calendário 1991 e a ciência do novo lançamento ter sido efetuada em 21/03/2005, tratando a hipótese de lançamento por homologação, regido pelo art. 150 do CTN.

No entanto, por estar devidamente fundamentada a exigência em ato legal regularmente inserido no ordenamento jurídico, não cabe a este Colegiado perquirir sua constitucionalidade, dado este controle não ser da alçada dos órgãos administrativos, mas sim, exclusivamente, do Poder Judiciário, nos termos do art. 102, incisos I, "a" e III, "b" e § 1º da Constituição Federal.

Enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é eliminada do sistema normativo, tem presunção de validade vinculante para a Administração Pública.

Quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade, legalidade ou equidade das leis exorbitam da competência das autoridades administrativas, às quais cabe apenas cumprir as determinações da legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido. Esta é a jurisprudência firmada nesta Corte, sumulada na forma abaixo.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Do mérito.

Da glosa do valor deduzido a título de *royalties* em valor superior ao limite de 5%

No mérito, a exigência decorre da glosa do valor deduzido a título de *royalties* em valor superior ao limite de 5%, estabelecido no art. 233 do RIR/80. Por entender que a matéria foi adequadamente enfrentada em primeira instância, peço vênia ao autor da decisão recorrida para seguir seus fundamentos, na forma a seguir desenvolvida.

Em sua defesa, a Recorrente aduz não se sujeitar ao limite acima estipulado, em razão de a despesa se consistir em *royalties* pela exploração de direitos autorais, não

atingido pela restrição legal e, ainda, em razão de o beneficiário ser domiciliado no País, já fazendo alusão a regra de indedutibilidade disposta no art. 232 do Regulamento, cuja base legal é o art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964.

A citada Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, assim define o que se considera *royalties*, base legal do art. 32 do RIR/80:

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

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

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

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

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

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

Referido normativo também inclui no conceito de *royalties* todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos no artigo acima:

"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.

§ 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.

§ 2º Não constitui "royalty" o pagamento do custo da máquina, equipamento ou instrumento patenteado.

§ 3º Salvo na hipótese do item IV, as benfeitorias ou melhorias feitas pelo locatário não constituem aluguel para o locador, e para o locatário constituirão aplicação de capital que poderá ser depreciado no prazo de vida útil do bem ou amortizada no prazo do contrato, se este for inferior ao da vida útil do bem.

§ 4º Se o contrato de locação assegura opção de compra ao locatário e prevê a compensação de aluguéis com o preço de aquisição do bem, não serão classificados como aluguéis os pagamentos, ou a parte dos mesmos, que constituem prestação do preço de aquisição." (negrejou-se e grifou-se)

Assim, foram classificados como *royalties* os rendimentos de quaisquer espécies decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, aí incluídos, expressamente, aqueles decorrentes de exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor.

A Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, estabelece, em seu art. 74, a seguinte limitação à dedutibilidade a título de *royalties*, constituindo base legal do art. 233 do RIR/80, o qual fundamenta a exigência:

"Art 74. Para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do imposto de renda, somente poderão ser deduzidas do lucro bruto a soma das quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.

§ 2º Poderão ser também deduzidas do lucro real, observadas as disposições deste artigo e do parágrafo anterior, as quotas destinadas à amortização do valor das patentes de invenção adquiridas e incorporadas ao ativo da pessoa jurídica.

§ 3º A comprovação das despesas a que se refere este artigo será feita mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país, de acordo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial (Decreto-lei nº 7.903, de 27 de agosto de 1945), ou de

assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços. "(negrejou-se e grifou-se)

Depreende-se da norma que foi estipulado um limite máximo de dedutibilidade no percentual de 5% (cinco por cento), dirigido indistintamente a beneficiários residentes no Brasil ou no exterior.

Observa-se, também, que a norma pretendeu estipular limite de dedutibilidade a título de *royalties* pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes.

Cabe esclarecer que o direito autoral, mesmo classificado como *royalties*, por força de lei, não se transforma em patente de invenção ("título de privilégio concedido ao inventor de uma descoberta de utilidade industrial" — Vocabulário Jurídico II e IV — De Plácido e Silva — Ed. Forense — 2a Edição — fl. 328) ou marca de indústria ou de comércio ou assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

É oportuno observar que os direitos autorais não se confundem com direito de marca e não se condicionam ao registro no INPI (art. 65, item 15 da Lei nº 5.772, de 21 de dezembro de 1971 — Código de Propriedade Industrial, vigente à época), desde que não sirvam para distinguir a mercadoria, produto ou serviço, com o consentimento expresso do respectivo autor ou titular.

O art. 233 do RIR/80 tem por base legal o art. 74 da Lei nº 3.470/1958, art. 12 da Lei nº 4.131/1962 e art. 6º do Decreto-lei nº 1.730/1979, e não é possível alargar as suas hipóteses.

Corroborando este posicionamento, Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higushi *in* "Imposto de Renda das Empresa — Interpretação e Prática" (26 Edição — 2001, fls. 284 e 285) entendem, outrossim, que os limites de dedução de *royalties* de que trata a Portaria nº 436/1958 não se aplicam ao pagamento de direitos autorais para a edição e venda de livros (Ac. nº 105-5.572/91 — DOU de 27/06/1991).

Ademais, referidos autores posicionam-se no sentido de que as quantias pagas a título de direito autoral não estão sujeitas ao limite em questão, obedecendo, portanto, às regras gerais para dedução de despesas e custos, pelos atributos de normalidade e necessidade, respeitando-se o regime de competência (Acórdãos nº 108-01.502/1994, no DOU de 17/04/1997 e 107-01.392/1994, no DOU de 12/02/1998). Os Acórdãos citados, que baseiam seu entendimento, têm as seguintes ementas:

"DIREITOS AUTORAIS — As quantias pagas ou incorridas a título de direitos de edição e distribuição de obras científicas, técnicas e outras são plenamente dedutíveis do lucro bruto na apuração do resultado do exercício, desde que não contribuam para a formação do resultado de mais de um exercício." (Ac. nº 105-5.572/91 — DOU de 27/06/1991 — fl. 12473)

"DIREITO AUTRAL — As quantias pagas a título de direito autoral não estão sujeitas ao limite imposto pelo art. 233 do RIR/80, obedecendo, portanto as regras gerais para dedução de despesas ou custos, pelos atributos de normalidade, necessidade,

respeitando-se o regime de competência." (Ac. nº 108-01.502/1994, no DOU de 17/04/1997 — fl. 7660)

"DESPESAS OPERACIONAIS — DESPESAS COM DIREITOS AUTORAIS — LIMITAÇÃO — Somente estão sujeitos à limitação estabelecida pelo art. 233 do RIR/80, os pagamentos que se refiram a transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes). Outra dispêndios_ que não se enquadram na classificação acima, refogem aos limites estabelecidos pelo ato legal." (Ac. 107-01.392/1994, no DOU de 12/02/1998 — fl. 38)

O art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958, não foi revogado pela Lei nº 4.506, de 1964, embora esta tenha introduzido modificações no que concerne à dedutibilidade de despesas com *royalties*. Tal entendimento encontra precedente emanado do Supremo Tribunal Federal, bem como na jurisprudência administrativa (Ac. 1º CC 105-12.861/99 — DO 09/12/99; Ac. 1º CC 101-87.851/95 — DO 19/10/95 e Ac. 1º CC 103-15.378 — DO 19/06/96).

Com efeito, a citada Lei nº 4.506, de 1964, regulamentou, em seu art. 71, a dedutibilidade das despesas com *royalties*, constituindo a base legal dos arts. 231 e 232 do RIR/80, este último reportado pela contribuinte:

"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

b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;

b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;

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

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;

os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação 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 excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;

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." (negrejou-se e grifou-se)

Observa-se que a norma acima veio complementar as regras de dedutibilidade, antes estipuladas pela Lei nº 3.470, de 1958, acrescentando que, para ser dedutível, além de respeitar o limite de 5%, nos casos previstos, deve a despesa com *royalties*, a qualquer título, ser necessária para que a contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento.

Exceção foi feita aos *royalties* de qualquer natureza pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; bem como aos *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, pagos por empresa sediada no Brasil a matriz ou controladora no exterior; e aos *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, pagos a beneficiário no exterior cujos contratos não sejam registrados no órgão competente ou os montantes excedam aos limites fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade/produto, os quais foram expressamente considerados **indedutíveis**.

No caso em discussão, a interessada informou em sua DIRPJ/1992, ano-calendário 1991, Quadro 12 (Despesas Operacionais), linha 22 (*Royalties* e Assistência Técnica - País), a quantia de Cr\$ 104.475.511,00, nada indicando a título de parcela não

dedutível (fls. 17), o que foi objeto de revisão pela autoridade administrativa, para glosa do valor de Cr\$ 56.317.061,00, excedente ao limite de 5%, previsto no art. 233 do RIR/80.

Para comprovar a natureza das despesas de *royalties* em questão e, portanto, a sua não sujeição ao limite previsto no art. 233 do RIR/80, por tratar de direitos autorais, a impugnante apresenta os contratos de fls. 135/195, sem, no entanto, trazer aos autos as demonstrações financeiras e os registros escriturais que a acobertam, a fim de fazer a perfeita vinculação da despesa efetivamente deduzida com os alegados contratos.

Ademais, os contratos firmados com a Editora Abril S/A (fls. 135/138) e Redibra Representações Internacionais Ltda (fls. 139/148), sequer poderiam ser aproveitados, eis que assinados no ano de 1992, posteriores, portanto, ao ano-calendário auditado (1991).

Da mesma forma, não se poderia aproveitar o contrato firmado com Mario Prescott Vicente Saragga Seabra (fls. 160/162), porque a cópia fornecida não permite a perfeita identificação do ano em que teria sido celebrado, além de carecer das formalidades legais para valerem contra terceiros, exigidas também no caso de direitos autorais, tais como autenticação e/ou registro no órgão competente (art. 53, § 1º, da Lei nº 5.988, de 14 de dezembro de 1973).

Também não seriam passíveis de aceitação os contratos firmados com:

TVSBT — Canal 4_ de São Paulo S/A (fls. 163/165); SC-PC — Serviços de Criação e Planejamento em Comunicação S/C Ltda (fls. 166/168 e 193/195); Ludus Desenhos e Projetos S/C Ltda (fls. 169/171 e 172/174); Gimmick Projetos Especiais de Marketing (fls. 175/177); Companhia dos Jogos S/C Ltda (fls. 178/180); Mario Prescott Vicente Saragga Seabra (fls. 181/183 e 184/186) e Maria Angela Haddad Villas — ME (fls. 187/189 e 190/192), eis que carecem das formalidades legais para valerem contra terceiros, conforme acima ressaltado, tais como autenticação e/ou registro no órgão competente.

O único contrato passível de aceitação é aquele firmado com Xuxa C:3 Promoções e Produções Artísticas Ltda (fls. 149/159), cujo objeto licenciado é o seguinte:

"01. Na qualidade de titular dos direitos autorais e patrimoniais do nome e personagem "XUXA" e demais personagens agregados, a LICENCIANTE licencia à LICENCIADA o direito ao uso do nome e dos personagens para o fim único de produzir e comercializar os produtos a seguir:

A) JOGO CARTONADO

B) MALETA DE PINTURA — MALETA DE PINTURA DA XUXA

02. A presente licença é concedida de maneira restrita somente valendo quanto aos elementos licenciados e aos produtos expressamente especificados na cláusula primeira, onde consta o detalhamento dos produtos, que não poderão ser alterados e modificados.

03. Esta licença é intransferível. Os elementos não poderão ser alterados nem modificados, e deverão ser utilizados tal como entregues pela LICENCIANTE, mantendo-se todas as características do nome, desenhos e cores, sem inovação alguma, salvo com prévia e expressa autorização da LICENCIANTE.

...

06. A LICENCIADA não poderá utilizar, nos produtos licenciados, embalagens ou material de propaganda, os direitos autorais do presente contrato em conjunto com obras alheias, podendo, no entanto, aplicar suas marcas.

...

08. A LICENCIADA fará constar em todas as unidades dos produtos e suas embalagens, sob pena de rescisão contratual, a linha de "copyright", indicado a seguir:

@ XUXA PRODUÇÕES

...

13. A presente licença é concedida para a industrialização e comercialização dos produtos no Brasil e usando a língua portuguesa. Sua exportação depende de prévia e expressa autorização da LICENCIANTE.

..."

Observa-se do contrato que o objeto licenciado é **o direito ao uso do nome e dos personagens "XUXA"** em determinados jogos de diversão, expressamente especificados, cuja fabricação e comercialização foi atribuída à impugnante (Licenciada).

Porém, o nome "XUXA" constitui direito de propriedade intelectual protegido pela lei de marca comercial. É sabido que o nome artístico é equiparado, para fins de proteção, aos nomes comerciais, quando autorizado o seu uso pelo titular (art. 65, item 12, da Lei nº 5.772, de 1971).

Ademais, o direito autoral aqui em estudo serviu para distinguir a mercadoria, produto ou serviço, com o consentimento expresso do respectivo autor ou titular, sendo, também por este motivo, protegido pela marca, conforme já enfatizado neste voto (art. 65, item 15, da Lei nº 5.772, de 1971).

Indiscutível, portanto, o fato de o citado contrato envolver o uso da marca "XUXA", distinguindo, inclusive, os produtos licenciados.

Nesses termos, devida é a aplicação da limitação de 5%, prevista no art. 233 do RIR/80, não havendo de se cogitar da inadequação do enquadramento legal utilizado, ante as razões de decidir já expostas neste voto.

Do efeito confiscatório da multa aplicada

Quanto à multa de ofício, aplicada no percentual de 75%, há que se ter em conta sua válida fundamentação legal (art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91; art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 c/c art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172/66). Também aqui quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade, legalidade ou equidade dessas leis exorbitam da competência desta Corte.

Dos juros de mora cobrados à taxa Selic

Quanto ao questionamento sobre os juros de mora cobrados à taxa Selic, este Conselho tem pacificado o entendimento no sentido de sua aplicabilidade, expresso na Súmula CARF nº 04, a seguir transcrita.

Processo nº 10882.000691/2005-30
Acórdão n.º **1402-01.041**

S1-C4T2
Fl. 299

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Ex positis, VOTO por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 10 de maio de 2012.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR em 18/05/2012 11:11:04.

Documento autenticado digitalmente por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR em 18/05/2012.

Documento assinado digitalmente por: LEONARDO DE ANDRADE COUTO em 25/05/2012 e FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR em 18/05/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 13/07/2018.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP13.0718.15490.W7DG

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
D0DB23DC437267BCE96762D62D03593F9296BE59