



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.723610/2020-11
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-006.862 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
FOX FILM DO BRASIL LTDA.

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

Ano-calendário: 2016

LUCRO REAL. LIMITE DE DEDUTIBILIDADE DO LUCRO OPERACIONAL DA DISTRIBUIÇÃO DE PELÍCULAS CINEMATOGRAFICAS IMPORTADAS E INDEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES PAGOS A SÓCIOS. COMPATIBILIDADE E APLICAÇÃO CONCOMITANTE.

Não se vislumbra incompatibilidade ou pontos de conflito entre as disposições do Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, e as do artigo 353, I do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), devendo ser aplicadas as limitações de dedutibilidade estabelecidas por ambos instrumentos normativos de forma concomitante.

ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

O art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/1964 determina expressamente que os royalties pagos a sócios ou dirigentes da fonte pagadora não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ. O art. 22 da mesma Lei estabelece que os pagamentos decorrentes de exploração do direito autoral são classificados como royalties, portanto indedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais. Também não há hipótese de se aplicar ao caso o princípio da consunção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de IRPJ, CIDE e multa isolada, mantendo-os integralmente, vencidos o Relator e os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira; ii) por unanimidade de votos, ii.i) negar provimento ao recurso de ofício; ii.ii) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente; ii.iii) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo seu percentual de 150% para 75%, ii.iv) cancelar integralmente o agravamento da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir José Dalle Lucca, Mauricio Novaes Ferreira, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1.Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário (fls. 5907/5977) interpostos em face do v. acórdão de fls. 5821/5896, que julgou parcialmente procedente a impugnação de fls. 5574/5634 para o fim de exonerar parte do crédito relativo ao IRPJ e manter integralmente a exigência da CIDE, lançados nos termos dos Autos de Infração lavrados em 01.09.2020 (fls. 5546/5561).

2.Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

O interessado foi autuado no **IRPJ**, em **04/09/2020**, por (I) **não adicionar**, na apuração do Lucro Real, os valores das despesas de **remessas ao exterior a título de remuneração pelo licenciamento do direito de exploração econômica** de filmes licenciados tanto por empresa estrangeira sócia do interessado ("*Twentieth Century Fox International Corporation*"), quanto por empresa estrangeira do mesmo grupo, controladora indireta do interessado ("*Twentieth Century Fox International Television, INC*"), e por outra empresa estrangeira do mesmo grupo ("*Twentieth Century Fox Film International*"), ao longo do ano-calendário de **2016**, e (II) recolher valores insuficientes de **estimativas**.

O Auto de Infração (AI) de IRPJ consigna o crédito tributário total de **R\$ 107.314.147,85**, incluindo imposto, multa de ofício qualificada e agravada (225%), multas isoladas de 50% sobre os valores das estimativas não recolhidas, e juros de mora calculados até 09/2020.

Como reflexo dessa autuação, o interessado foi autuado também por **insuficiência de recolhimento** da **CIDE** incidente sobre os valores remetidos ao exterior, cujo crédito tributário respectivo alcançou o valor total de **R\$ 31.610.915,33**, incluindo contribuição, multa de ofício de 75% e juros de mora (fls. 1 a 5568).

Os Autos de Infração (AI) constam às fls. 5546 a 5565, e o de **IRPJ**, consigna as infrações:

**"ALUGUÉIS, ""ROYALTIES"" E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA OU ADMINISTRATIVA"
INFRAÇÃO: "ROYALTIES" INDEDUTÍVEIS**

"Royalties" indedutíveis, conforme Termo de Constatação Fiscal e demonstrativos anexos.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2016	153.550.263,91	225,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 277, 278, 299, 352, 353 do RIR/99

MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2016 e 31/12/2016:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

O AI da **CIDE** assim consigna a infração:

CIDE-REMESSA**INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CIDE INCIDENTE SOBRE REMESSA DE VALORES AO EXTERIOR****ENQUADRAMENTO LEGAL**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016:

Arts. 2º e 3º da Lei nº 10.168/00, com redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332/01

Foram compensados prejuízos fiscais operacionais de **R\$ 46.065.079,17**, na autuação de IRPJ (fls. 5525 e 5555).

O Termo de Constatação Fiscal (fls. 5479 a 5544) - com 61 páginas de descrição minuciosada ação fiscal, 4 páginas de anexos e 1 página com a planilha de compensação de prejuízos fiscais -, aponta, em resumo, que:

IRPJ

1 - o contrato entre a "TCF HUNGARY FILM RIGHTS EXPLOITATION LIMITED LIABILITY COMPANY" (TCF HUNGARY) – licenciante -, e a fiscalizada - licenciada -, de 14/10/2002, estabelece os termos da licença de distribuição de filmes e respectivos trailers no Brasil, até o ano fiscalizado, em virtude de prorrogações;

2 - embora nesse contrato conste o termo "aluguel" como sendo a remuneração a ser paga pela licenciada, a Lei nº 4.506/64 define:

*"Art. 21. Serão classificados como **aluguéis** os rendimentos de qualquer espécie oriundos da ocupação, uso ou exploração de **bens corpóreos**, tais como: [grifou-se]*

(...)" (negritei)

3 - mas tanto as receitas da licenciante como da licenciada provém da exploração econômica de direitos sobre **obras protegidas**, conforme art. 7º da Lei 9.610, de 1998 – Lei do Direito Autoral:

*"Art. 7º São **obras intelectuais protegidas** as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:*

(...)

*VI- as **obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas;**"*
(negritei)

4 - outros termos utilizados nesse contrato evidenciam a natureza dos direitos dos quais trata, como por exemplo:

a) a titularidade da propriedade e do direito autoral dos filmes permanece com a

licenciante;

- b) a obrigação da licenciada de proteger o direito autoral;
- c) a obrigação da licenciada de não usar ou autorizar o uso do nome da Twentieth Century Fox Film Corporation (note-se: no contrato com a TCF HUNGARY);
- d) especificações dos direitos outorgados, bem como dos direitos reservados.

5 - assim, a exploração econômica dos direitos autorais é remunerada pelo pagamento de royalties, conforme o art. 22, da Lei nº 4.506/64:

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

(...)

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

6 - esse entendimento está em conformidade com a IN RFB nº 1.455, de 2014:

“Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I – classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

(...)

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

(...)” (negritei)

7 - tratando-se de acordo entre empresas de países distintos, veja-se o conceito de royalties definidas nas convenções para evitar a dupla tributação, calcadas no modelo da OCDE, que assim estabelece:

*“3. O termo **“royalties”**, empregado neste Artigo, compreende as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive filmes cinematográficos e filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou de radiodifusão), de patentes, marcas de indústria ou comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, assim como pelo uso ou concessão do uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações relativas a experiências industriais, comerciais ou científicas.”*
(negritei)

8 - essa matéria já foi objeto de questionamento pelo fiscalizado, que foi anteriormente autuado com base nos mesmos fatos referentes a períodos anteriores; no entanto, na DRJ e no CARF (processo de nº 19515.720.199/2018-51), foi decidido que a remuneração em tela se tratava de royalties;

9 - aliás, o próprio contribuinte, em outros documentos, classificou tais direitos como royalties, como, por exemplo:

a) na alteração do contrato de licenciamento, de 01/01/2010:

*“A Licenciada deve remeter pagamento dentro de 30 dias do recebimento da notificação de designação de Filme Especial referente aos meses anteriores e deve incluir o **royalty** do Filme Especial nos pagamentos subsequentes feitos de acordo com o Contrato de Licença. Visando evitar dúvidas, o **royalty** total máximo cumulativo anual para o todo o ano-calendário não deve exceder 60% do Valor Bruto das Locações.”* (negritei)

b) na ECF 2016, os pagamentos estão registrados como **royalties** (Bloco L210 – Informativo de composição de custos, linha 60, ordem 63 4 – Royalties e assistência técnica – exterior)

- c) o mesmo ocorre nas ECF 2014 e 2015;
- d) na DIPJ 2013, os pagamentos estão registrados na ficha 44 em “Royalties pagos a beneficiários no país e no exterior – País Hungria (Exploração econômica dos direitos patrimoniais do autor, exceto software)”;
- d) na 17ª. alteração do contrato social, de 30/06/2016, a **TCF Film International, INC** passa a compor o quadro societário da fiscalizada, por meio de aumento de capital social, com subscrição de 17.786.148.668 novas cotas, integralizadas “mediante a capitalização de créditos (“recebíveis de royalties”) que detém contra a sociedade” (item 1.2.1);

10 - o contribuinte apresentou três contratos de cessão e assunção, sem autenticação de assinaturas e sem data (apenas com a menção de que o contrato entrará em vigor em 1º de outubro de 2014), como segue:

- a) no 1º, a **TCF Hungary** cede, transfere e transmite à **TCF Film International, Inc.** (de Delaware), todos os direitos, títulos e interesses da Cedente relativos ao Contrato de Licença Alterado e Consolidado entre a Cedente e o interessado, vigente em 1º de janeiro de 2010;
- b) no 2º, a **TCF Film International, Inc.** cede, transfere e transmite à **TCF International Corporation**, todos os direitos, títulos e interesses da Cedente relativos ao Contrato de Licença Alterado e Consolidado entre a Cedente e o interessado, vigente em 01/01/2010;
- c) no 3º, a **TCF Film International, Inc.** cede, transfere e transmite à **TCF International Television, Inc.** todos os direitos, títulos e interesses da Cedente relativos ao Contrato de Licença Internacional, com alterações, entre a Cedente e o interessado, datado de 01/10/2002;
- d) há, ainda, uma alteração do contrato entre a **TCF International Corporation** e o interessado, como licenciado, de **02/10/2017**, com vigência desde **01/07/2016**, que aponta que a **TCF International Corporation** é a sucessora da **TCF Hungary**;

11 - portanto, conforme o próprio contribuinte, os valores recebidos pela **TCF International Corporation** e **TCF International Television, INC** decorrem do mesmo contrato de licenciamento entre a fiscalizada e a **TCF Hungary**, ou seja, referem-se aos **royalties** decorrentes do direito de exploração de filmes, que foram posteriormente cedidos a outras empresas do grupo, fatos estes que não alteram a origem e a natureza dos pagamentos, sendo que, em 2016, os royalties foram efetivamente pagos de duas formas:

- a) por meio de remessas ao exterior, conforme contratos de câmbio;
- b) por meio da subscrição de capital;

12 - o histórico da ação fiscal mostra que o contribuinte foi intimado a:

- a) apresentar documentos que justificassem as remessas à **TCF International Corporation** e à **TCF International Television**;
- b) informar os quadros societários e diretivos das empresas **TCF International Corporation**; **TCF Film International**, **TCF Inter-America**, **TCF International Television** e **TCF Hungary**, à época dos fatos;

13 - o contribuinte respondeu que não dispunha “de informações relativas ao quadro societário e diretivo das empresas mencionadas ..., tendo em vista que ... não estão sob o seu controle societário e/ou administrativo”;

14 - no entanto, a **TCF International Corporation** compõe o quadro societário da fiscalizada desde 1997, e, conforme 17ª alteração contratual, a **TCF Film International** passou a integrar o quadro societário da fiscalizada em 30/06/2016;

15 - a fiscalizada não se esforçou para esclarecer quem eram os diretores das empresas que compõem seu quadro societário, o que mostra predisposição para ocultar as relações de interdependência entre empresas do seu grupo;

16 - possivelmente, isto se deveu ao fato do contribuinte já ter sido autuado, com base nos mesmos fatos ocorridos em anos anteriores (processo 19515.720.199/2018-51, no qual consta que o interessado remetia royalties a empresas do seu grupo (**TCF Hungary**, **TCF International Corporation**, **TCF International Television, INC.**), deduzindo despesas com os pagamentos de royalties a sócio, o que é vedado pelo artigo 353, I, do RIR/99;

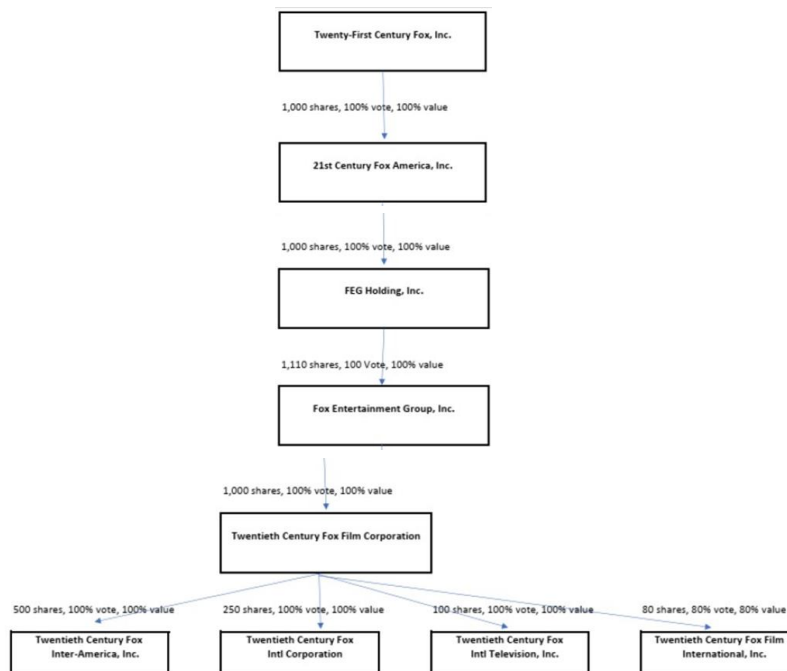
17 - naquela impugnação, o contribuinte alegou que:

“... caso ... quisessem ... demonstrar o vínculo societário ... entre a TCF e o grupo Fox, deveriam ter apresentado os documentos societários pertinentes ou, ao menos, requerido à Impugnante a apresentação de um organograma contendo a relação das empresas pertencentes ao grupo Fox. ”

18 - no entanto, quando estes dados foram solicitados, primeiramente a fiscalizada se esquivou, sem justificativa plausível; dado o caráter não sigiloso dessas informações, restou evidenciada a recusa injustificada de prestar informações, fato que foi apontado ao contribuinte no Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 6, de 22/11/2019;

19 - com a recusa do contribuinte de fornecer informações a respeito do quadro societário das empresas do grupo, foram solicitadas informações às Administrações Tributárias da Hungria e dos Estados Unidos, conforme Acordo e Convenção, respectivamente:

20 - a autoridade norte-americana disponibilizou, dentre outras informações, o diagrama a seguir, mostrando as participações societárias do grupo (ano 2014 e 2016):



21 - a autoridade da Hungria informou que a TCF Eastern Europe Inc., de Delaware (USA), é a única sócia da TCF Hungary, desde sua constituição, além de outros dados;

22 - com base nessas informações, constata-se que dois cargos gerenciais eram exercidos, em todas as empresas citadas, pelas mesmas pessoas: Jane Waxman e Robert Tharaeparambil (este passa a constar como diretor geral da TCF Hungary em 2016);

23 - consta nos documentos arquivados na Jucesp, referentes à 17ª alteração contratual do interessado, que as mesmas pessoas (e também Bonni Bogin, Michael Doodan, Bruce Eddy, dentre outros) ocupam cargos gerenciais na **TCF Film International**, que passa a ser sócia majoritária da fiscalizada, em 2016, com 99,99% das ações:

24 - o interessado não explica o motivo pelo qual o contrato de licenciamento foi feito com a TCF Hungary, vez que **os direitos protegidos pertencem à Twentieth Century Fox Film Corporation, que é a marca a ser ostentada na propaganda e nos filmes, conforme os contratos, que apontam a ligação entre todas as empresas citadas, como por exemplo, o contrato de licenciamento (consolidado em 2010) entre a fiscalizada e a TCF Hungary:**

”21. MARCAS: A Licenciada concorda que os Filmes sob este instrumento serão publicados e anunciados como produto da "Twentieth Century Fox Film Corporation" ou conforme possa ser exigido nos termos de qualquer contrato com um produtor externo, conforme o caso, salvo de outra forma notificado pela

Licenciante, e que a marca "Twentieth Century Fox Film Corporation" deverá aparecer de forma proeminente em todos os casos de propaganda e publicidade referentes a todos os Filmes. A Licenciada está autorizada a usar, durante o Prazo, no Território, exclusivamente em relação à exploração dos direitos concedidos sob o presente instrumento, a marca da Twentieth Century Fox Film Corporation, isenta de qualquer taxa, desde que, no entanto, a Licenciada não adquira qualquer titularidade sobre tal marca decorrente de tal uso." (negritei)

"24. MPA: A Licenciante reconhece que a empresa controladora da Licenciante, Twentieth Century Fox Film Corporation, é um membro da Motion Picture Association of America, Inc., ("MPA"), e, como tal, deve cumprir com quaisquer regulamentações ou diretrizes da MPA, que tem autoridade para determinar que os seus membros não licenciem ou enviem quaisquer filmes adicionais para distribuição ou exibição em qualquer território do mundo." (negritei)

25 - inclusive os contratos com as emissoras de TV mostram que os direitos pertencem à **TCF Film Corporation**, como segue:

- a) Contrato Fox – TV Bandeirantes n.º 381364;
- b) Contrato de Licença para Exibição na Televisão 31/05/2013 - Contrato n.º SP2530;

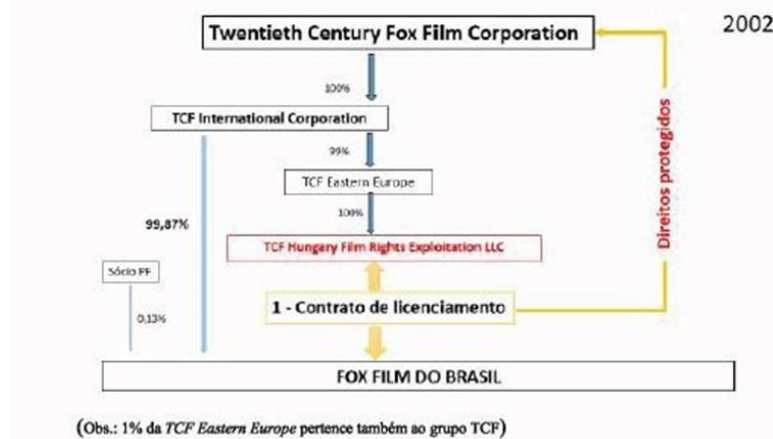
26 - outros contratos mostram uma relação direta entre as emissoras licenciadas e a divisão televisiva do grupo (**TCF International Television**), sem menção à TCF Hungary, como segue:

- a) Contrato de Licença para Exibição na Televisão 31/05/2013 - Contrato n.º SP2529;
- b) Contrato de Licença para Exibição na Televisão 25/01/2013 - Contrato n.º SP2525;
- c) Contrato apresentado sem identificação, com páginas faltantes;

27 - os diagramas a seguir mostram o histórico da organização societária e das transações envolvidas com os contratos de licenciamento, como segue:

a) em 2002, quando foi assinado o contrato de licenciamento entre o interessado e a TCF Hungary, a estrutura da parte do grupo empresarial envolvida era a seguinte:

Figura 1

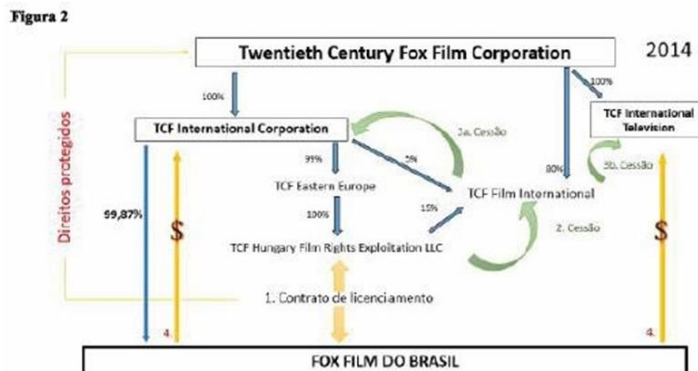


b) em 2014, temos:

- 1º) A **TCF Hungary** cedeu, transferiu e transmitiu todos os direitos, títulos e interesses à **TCF Film International, Inc.** (figura 2 – evento 2);
- 2º) A **TCF Film International, Inc.** cedeu, transferiu e transmitiu todos os direitos, títulos e interesses à **TCF International Corporation.** (figura 2 – 3a);
- 3º) A **TCF Film International, Inc.** cedeu, transferiu e transmitiu todos os direitos, títulos e interesses à **TCF International Television, INC.** (figura 2 – 3b);
- 5º) Conforme a autoridade húngara, a TCF Hungary pagou direitos cinematográficos à TCF Film International, adquirindo então 15% de suas ações;

6º) A fiscalizada passou então, a remunerar a **TCF International Corporation**, sua sócia majoritária, e a **TCF International Television**, ambas controladas exclusivamente pela **TCF Film Corporation**, que detém 100% de suas ações e, voltamos a destacar, os direitos autorais protegidos pelo contrato de licenciamento. (figura 2 – evento 4):

[...]



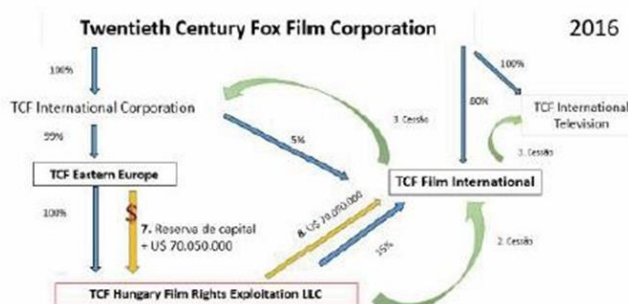
c) em 2015, de acordo com a autoridade húngara, a TCF Eastern Europe aumentou suas reservas de capital da TCF Hungary, por meio da cessão de direitos cinematográficos e televisivos no valor de US\$ 61.000.000,00 (figura 3 – evento 5), ao mesmo tempo em que aumentou o capital subscrito nesta empresa em US\$ 150,00; a participação da TCF Eastern Europe na TCF Hungary, fica, portanto, “inchada” com o aumento da reserva de capital; por outro lado, **os direitos são novamente cedidos pela TCF Hungary à TCF Film International**, gerando aumento das ações da TCF Hungary nesta empresa (figura 3 – 6);

Figura 3



d) em 2016, a operação se repete, com aumento nas reservas de capital da TCF Hungary em US\$ 70.050.000,00 (fig. 4 – evento 7), aumento da participação societária da TCF Eastern na TCF Hungary em US\$ 100,00 e **cessão dos direitos da TCF Hungary para a TCF Film International** (fig. 4–8):

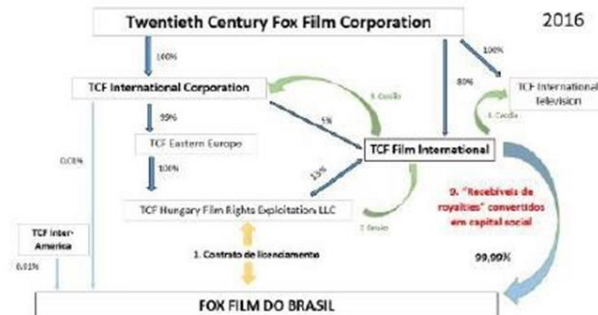
Figura 4



e) esses atos “circulares” alcançam o interessado; em 2016, os “recebíveis de royalties” a

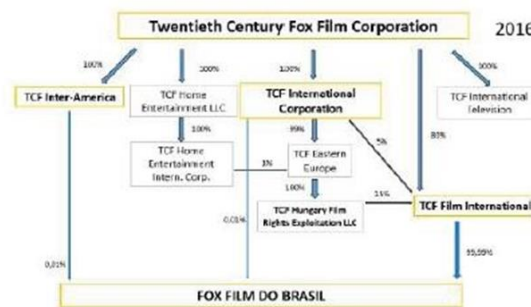
que a **TCF Film International** teria direitos (supostamente provenientes do contrato entre a TCF Hungary e o interessado) são convertidos em participação societária. (fig. 5 – 9):

Figura 5



f) a partir de 01/07/2016, temos:

Figura 6



28 - como se vê, (I) todas as empresas pertencem à **TCF Film Corporation**, (II) as pessoas que ocupam cargos gerenciais de várias empresas do grupo são as mesmas, (III) até a contabilidade do interessado denominava as movimentações de recursos entre uma e outra empresa do grupo como “Despesas entredivisões” (conta contábil 371118.S250 na ECD 2016) ou “Intercompany Permanente” (conta contábil 371109.S250 nas ECDs 2013, 2014, 2015);

29 - quanto às três sócias da fiscalizada, verifica-se que:

- a) **TCF Inter-America**: 100% pertencente à **TCF Film Corporation**;
- b) **TCF International Corporation**: 100% pertencente à **TCF Film Corporation**;
- c) **TCF Film International**: 100% é pertencente à **TCF Film Corporation**, sendo 80% diretamente e 20% por meio das empresas em que se ramificam suas divisões, entre as quais a própria **TCF Hungary**;

30 - destaca-se que, de acordo com a autoridade húngara, as informações fiscais da **TCF Hungary** eram fornecidas pela controladora **TCF Film Corporation**;

31 - os demonstrativos finais consolidados da **TCF Film Corporation** mostram que, para o período de 2016 (01/jul/2015 – 30/06/2016), não foram fornecidos dados financeiros relativos à **TCF Hungary** e para o período 2017 (01/07/2017-30/06/2017), as vendas líquidas estão zeradas;

32 - em 2017, as ações da **TCF Film International** - adquiridas em decorrência da transferência de direitos da **Eastern Europe** à **TCF Hungary** - retornam à **Eastern Europe**: a **TCF Hungary** vende as ações da **TCF Film International** à sua única sócia, **TCF Eastern Europe**;

do mesmo grupo societário, possa afastar a aplicação da lei:

“Como admitir que um resultado expressamente vedado pela lei (royalties pagos a dirigentes e seus parentes) seja atingido por via oblíqua, ou seja, tendo uma empresa veículo como aparente beneficiária destes pagamentos?”

39 - nessa linha, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em Recurso especial, ressalta que:

*“Ademais, a interpretação finalística se impõe até ... para evitar que o acionista/sócio controlador, que é quem ... detém o direito ... e vai se beneficiar do resultado ..., manobre para evitar a indedutibilidade mediante uma **simples operação triangular**. Ou seja, tratando-se o art. 353, I, do RIR/99, de uma norma antielisiva específica, sua aplicação deve prevenir arranjos que visem reduzir a eficácia da norma, em contrariedade com o objetivo pretendido pelo legislador.”* (negritei)

40 - no caso, a controladora criou uma empresa veículo (TCF Hungary), que se interpõe à real detentora dos direitos autorais, pois conforme os contratos apresentados, os direitos protegidos são da **TCF Film Corporation**; por meio de outras transações (cessões de direitos, compra de participações etc.), a fiscalizada passa a efetuar remessas diretamente à sua sócia **TCF International Corporation** e à **TCF International Television**”;

41 - a autuação tem como base os valores registrados na ECF do ano-calendário 2016 transmitida em 31/07/2017; a ECF foi retificada em 17/04/2020 e em 04/08/2020, porém tais retificações não foram examinadas, conforme §1º, art. 7º, do Decreto 70.235/1972;

42 - conforme o art. 353, do RIR/99, não são dedutíveis:

“I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

(...)

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

a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;

b) 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, observado o disposto no parágrafo único;

(...)”

43 - como já relatado, o grupo pratica arranjos para transmitir, ceder direitos e para realocar pagamentos de royalties, fazendo com que estes sigam para a controladora, de modo que tais pagamentos apenas se deslocam por empresas que são integralmente controladas pela **TCF Fox Film Corporation**, detentora dos direitos;

44 - esta fiscalização acompanha o entendimento proferido no Acórdão 1201-002.158:

“Se a vedação expressamente alcança os parentes e dependentes dos sócios, que seriam, no entendimento da lei, vetores oblíquos dos pagamentos, ou seja, receptores de valores que beneficiariam, pela via indireta, os titulares da empresa, qual seria a correta exegese em relação ao controlador indireto sediado no exterior?”

É inviável, ilógico e juridicamente incorreto afastar, a partir de tal premissa, o alcance da norma no que diz respeito ao controlador da própria empresa.

O controlador, ainda que indireto, tem total interesse na atividade econômica nos resultados da controlada. E mais, detém poder para decidir sobre pagamentos, contratos e demais compromissos jurídicos e financeiros, ao contrário dos parentes e dependentes, que não possuem tal capacidade.

Ou seja, se a norma restringe, para fins tributários, o pagamento feito por mera liberalidade sempre que os destinatários são parentes, qual seria a interpretação na hipótese de o beneficiário ser o próprio controlador, vale dizer, a matriz do grupo econômico?”

Independente do arranjo societário (cuja atual dinâmica e internacionalização não poderia ser prevista pelo legislador, em 1964 (1), a teleologia, o objetivo ea razão de ser da norma não podem ser outros senão o de evitar a manipulação do resultado, mediante pagamentos a sócios ou quaisquer beneficiários em favor destes.

A norma busca vedar, em sentido amplo, a destinação irregular de royalties em benefício dos sócios ou de pessoa que lhe faça as vezes, em prejuízo do Fisco ou mesmo de outros sócios minoritários. Se isso vale, inclusive, quando o beneficiário não compõe a estrutura da corporação nem detém poderes de decisão (como no caso de parentes e dependentes), com mais força e razão o comando se aplica ao controlador indireto, notadamente quando todos os envolvidos são subsidiárias integrais deste.

Neste ponto, a questão me parece cristalina: não se trata de lacuna ou omissão legal, mas sim de situação perfeitamente enquadrada na dicção e vontade do legislador, que, por óbvio, não possui dons premonitórios capazes de conhecer, muito antes da realidade fática, as inúmeras variantes que hoje existem nas relações societárias internacionais.” (negritei)

45 - assim, na forma do art. 353, I do RIR/99, são indedutíveis os pagamentos efetuados pelo interessado em favor da **TCF International Corporation** (sócia do interessado) e **TCF International Television** (100% pertencente à **TCF Film Corporation**, que, por sua vez, detém indiretamente 100% do interessado);

46 - os valores dessas despesas foram contabilizados mensalmente conforme fl. 5524;

47 - em vista da opção pela apuração anual do IRPJ, o valor total de R\$ 153.550.263,91, de despesas indedutíveis, foi lançado em dezembro de 2016;

48 - foi realizada a compensação de ofício de parte do saldo de prejuízos fiscais operacionais de períodos anteriores, respeitando os limites legais, conforme planilha anexa ao AI, após consulta ao contribuinte para que se manifestasse com relação a esta opção, conforme o art. 15 da Lei nº 9.065/95 e art. 203 da IN RFB 1.700/2017;

49 - o interessado levantou balancetes mensais para suspender ou reduzir o pagamento das estimativas mensais; assim, aos resultados apurados mensalmente devem ser adicionadas as despesas indedutíveis com royalties pagos à sócia **TCF Film Corporation**, por intermédio da **TCF International Corporation** e da **TCF International Television**, de modo que as estimativas mensais foram recalculadas, conforme IN RFB 1700/2017, o que gerou, em muitos meses, diferenças na estimativa a recolher, tendo sido compensados mensalmente os prejuízos acumulados, na forma do § 1º, do art. 49, da IN 1700/2017, obedecendo ao limite de 30%; do confronto dos cálculos do contribuinte com os da fiscalização decorreu que nos meses em que houve falta ou insuficiência de recolhimento da estimativa, foi lançada a **multa isolada** de 50% sobre o valor que deixou de ser recolhido, conforme o art. 44, II, b, da Lei nº 9.430/96, e de acordo com o demonstrativo anexo ao Termo;

50 - foi aplicada a **multa qualificada** (150%), conforme art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 (que remete aos artigos 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/64); eis os fatos já relatados - que evidenciam que a conduta do contribuinte, ao longo de vários anos-calendário, configurou ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, bem como o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64) - como segue:

a) na impugnação AI (do já referido processo nº 19515.720.199/2018-51, que versava sobre a mesma matéria), o contribuinte alegou:

“... caso ... quisessem ... demonstrar o vínculo societário ... entre a TCF e o grupo Fox, deveriam ter apresentado os documentos societários pertinentes ou, ao menos, requerido à Impugnante a apresentação de um organograma contendo a relação das empresas pertencentes ao grupo Fox.”

b) nesta ação, quando intimado a informar o quadro societário e diretivo das empresas **TCF International Corporation; TCF Film International, TCF Inter-America** (que compõem o próprio quadro societário da fiscalizada) e **TCF International Television** em 23/09/2019, o

contribuinte declarou que:

“3. ... não dispõe de informações relativas ao quadro societário e diretivo das empresas mencionadas ..., tendo em vista que tais empresas não estão sob o seu controle societário e/ou administrativo.”

c) assim, quando solicitados os dados, primeiramente a fiscalizada se esquivou de fornecê-los, sem justificativa plausível;

d) o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 6 informou ao contribuinte que, (I) apesar de sua declaração anterior, a **TCF International Corporation** compunha o quadro societário da fiscalizada desde 1997, que (II) conforme a 17ª Alteração contratual, a **TCF Film International** passou a integrar o quadro societário da fiscalizada em 30/06/2016, que (III) na alteração do contrato de licenciamento, de 02/10/2017, com vigência a partir de 01/07/2016, consta que a **TCF International Corporation** é sucessora da **TCF Hungary**;

e) por tais motivos, o contribuinte foi reintimado a informar o quadro societário e diretivo das empresas envolvidas, à época dos fatos, e, em resposta, o contribuinte apresentou o quadro societário de algumas das empresas citadas, acompanhado da declaração:

“... declaração anexa (Doc. 01), na qual apresenta o quadro societário das empresas mencionadas acima. Nesse documento, ... incluiu todas as informações que pode levantar sobre a composição societária das empresas, ressaltando ... que não tem acesso a informações completas sobre todas as empresas do grupo Fox.”

f) sob o argumento de não ter acesso a outras operações do grupo, a fiscalizada **ocultou o vínculo da TCF Hungary** com a **TCF Eastern Europe**, e desta com a **TCF International Corporation** - que é sócia da fiscalizada com 0,01%, mas que controla a **TCF Eastern Europe**, com 99% das cotas, sendo que a **TCF International Corporation**, por sua vez, é totalmente controlada pela **TCF Film Corporation**, que é a efetiva detentora dos direitos;

g) não se manifestou a respeito dos cargos diretivos das empresas envolvidas;

h) dessa forma, a fiscalizada ocultou a parte dos vínculos empresariais que esclareceria a circulação dos direitos entre as empresas do grupo;

i) intimado a informar data do evento de sucessão da **TCF Hungary** pela **TCF International Corporation**, sócia da fiscalizada, bem como o quadro societário de ambas à época dos fatos, o contribuinte declarou:

“Como dito acima, ... não tem ... informações completas sobre as operações de todas as empresas do Grupo Fox, sendo envolvida apenas nas operações que tem efeitos diretos em seus negócios. Considerando o texto do aditivo do contrato de licenciamento de que é parte (Doc. 02), ... infere que a sucessão ocorreu em 01 de julho de 2016.”

j) o contribuinte não informa, portanto, o motivo de sua própria sócia **TCF International Corporation**, sucessora da **TCF Hungary**, desconhecer os fatos relativos ao evento de sucessão mencionado no contrato;

k) o contribuinte, intimado a esclarecer o motivo das cessões de direitos realizadas pela **TCF Hungary** em favor da **TCF Film International, Inc.** (sócia da fiscalizada) e por esta em favor da **TCF International Corporation** (também sócia da fiscalizada) e **TCF International Television**, declarou:

“O grupo ... optou por ... uma reorganização ... e efetivou uma cessão e assunção não onerosa de Direitos Embora tenha havido uma alteração na titularidade dos direitos, não houve ... alteração na sistemática de licenciamento praticada pela Sociedade.” (negritei)

l) ou seja, não esclarece o motivo pelo qual: (1) o contrato de licenciamento foi feito com a **TCF Hungary**, vez que **os direitos pertencem à TCF Film Corporation**; (2) a **TCF Hungary** transferiu graciosamente os direitos à **TCF Film International**, que detém 99,9% do capital do interessado, e a **TCF International Corporation**, que detém o restante, e (3) tampouco esclarece porque os contratos com as emissoras de TV só mencionam a **TCF International Television**, mas nunca a **TCF Hungary**, destacando-se que a cessão de direitos ocorreu em 2014 e os contratos com emissoras de televisão são anteriores;

m) a cessão de direitos de licenciamento no grupo é feita sem maiores formalidades, conforme se lê nos contratos de cessão e assunção apresentados, o que corrobora estas imprecisões e omissões:

“3. Este Contrato de Cessão e Assunção pode ser executado em duas ou mais vias, cada uma das quais será considerada original, mas todas juntas constituirão um e o mesmo instrumento. Uma cópia assinada deste Contrato entregue por fac-símile, email ou outro meio de transmissão eletrônica será considerada como tendo o mesmo efeito legal que a entrega de uma cópia assinada original deste Contrato”.

n) por fim, cabe destacar que essa conduta do contribuinte tem sido reiterada por vários anos, resultando em prejuízos fiscais artificiais;

51 - conforme os itens 3.1.3.1, 3.1.3.2, 3.1.3.3 e 3.1.3.4, o contribuinte, intimado e reintimado, não esclareceu fatos relativos ao quadro societário e diretivo das empresas do grupo **TCF** envolvidas com suas operações, bem como os motivos das transações entre elas (sucessão, cessões etc.), de modo que restou caracterizado o embaraço à fiscalização (art. 966, do RIR/2018), ensejando o **agravamento da multa**, de acordo com o art. 44, § 2º, I, da Lei. 9.430/96 e art. 1.000, I, do Decreto 9.580/2018; a recusa a prestar informações à Fazenda Nacional é vedada pelo art. 972, do Decreto 9.580/2018, o qual se complementa com o dever de informar daqueles que pagam rendimentos a residente no exterior (art. 772 do RIR/2018).

CIDE

52 - o contribuinte declarou que, por tratar-se de remuneração pela exploração de direitos de distribuição de película cinematográfica e obras audiovisuais, que teriam regimento fiscal específico:

“entende que não está presente nenhuma das hipóteses de incidência da CIDE, nos termos dos arts. 1º e 2º, § 2º, da Lei nº 10.168/00 e do art. 10, do Decreto n. 4.195/02.”

53 - mas, a CIDE teve sua base de incidência ampliada com a Lei nº 10.332/2001;

54 - a CIDE (contribuição de intervenção no domínio econômico) foi instituída pela Lei 10.168, de 2000, para estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro mediante o financiamento do Programa de Estimulo à Interação Universidade Empresa para o Apoio à Inovação, criado pela mesma Lei, em seu artigo 1º.

55 - a redação original do art. 2º estabeleceu que a contribuição era “devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia”;

56 - portanto, naquele contexto, só poderiam integrar a base de cálculo da contribuição os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, mensalmente, a residentes ou domiciliados no exterior, em decorrência de (1) deter licença de uso de conhecimentos tecnológicos; (2) adquirir conhecimentos tecnológicos; e (3) ser signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia;

57 - mas a Lei 10.332/2001, em seu art. 6º, alterou os §§ 2º, 3º e 4º do art. 2º, da Lei 10.168/00, de modo que o § 2º, que passou a ter a seguinte redação:

“Art. 2º

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

58 - portanto, houve uma ampliação do campo de incidência da contribuição, passando a ser objeto de tributação também as remessas ao exterior decorrentes de (4) contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; (5) pagamentos, creditamentos, entregas, empregos ou remessas de **royalties, a qualquer título**, a beneficiários

residentes ou domiciliados no exterior;

59 - o dispositivo se refere a “royalties a qualquer título”, conceito que compreende os direitos autorais, em conformidade com o art. 22, alínea “d”, da Lei n.º 4.506/64, já citado;

60 - a jurisprudência administrativa tem se posicionado reiteradamente no sentido de que prescinde da verificação de transferência de tecnologia para a incidência de CIDE na remessa de royalties a qualquer título (veja-se Acórdão DRJ-CPS 10799/2005, Acórdão n.º 3101001.694, e voto condutor do Acórdão n.º 930301.864, que também coincidem com esta interpretação);

61 - o Decreto 4.195/02, que regulamentou a Lei, nomeia, de forma exemplificativa, tipos de contrato sujeitos à incidência da CIDE:

“Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I – fornecimento de tecnologia;

II – prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III – serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; IV – cessão e licença de uso de marcas; e

V – cessão e licença de exploração de patentes.”

62 - só a lei pode definir o fato gerador da obrigação principal, bem como estabelecer a instituição, a extinção, a majoração ou a redução de tributos (princípio da legalidade tributária da CF, e art. 97 do CTN), de modo que o Decreto n.º 4.195/02 tem caráter exemplificativo (veja-se Acórdão CARF 3102- 002.020, Acórdãos n.º 3201-003.036 e 3101-001.694);

63 - na mesma linha, o Parecer PGFN/CAT n.º 1999/21013:

“Assim, conclui-se pela incidência da CIDE prevista no art. 2º da Lei n.º 10.168/2000 sobre o pagamento, crédito, entrega, emprego e remessa, ao exterior, pela exploração de direitos autorais no Brasil, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra [...].

20. Apenas com alteração legal da base de cálculo da CIDE, prevista no art. 2º da Lei n.º 10.168/2000, é possível excluir da sua incidência a remessa de direitos autorais para o exterior. Não é juridicamente possível essa alteração por lei interpretativa.”

64 - portanto, com base nos § 2º e § 4º, do art. 2º, da Lei n.º 10.168/2000, estão sujeitas à CIDE, à alíquota de 10%, as remessas de royalties ao exterior, como segue:

“Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto n.º 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória n.º 510, de 2010)

(...)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação dada pela Lei n.º 10.332, de 2001)

(...)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10%”

65 - o § 3º, do art. 2º, da Lei 10.168/2000, determina que a contribuição incide sobre os valores **pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos**, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior.

“§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)”

66 - a Solução de Consulta nº 153, de 2 de março de 2017, esclarece que o:

“fato gerador da ... Cide materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar” e, “visto que a apuração da Cide se efetiva segundo períodos de apuração mensais, o seu fato gerador só se consoma no último dia do mês”.

67 - assim, os valores da CIDE devidos foram apurados de acordo com a contabilização mensal da obrigação de pagar registrada nas contas de passivo 332470.S251 e 332470.S250, referentes à participação do produtor estrangeiro, como segue:

fato gerador	Particip. Produtor (332470.S251 e 331850.s251)	Particip. Produtor 332470.S250	CIDE devida
jan/16	4.759.701,26	10.014.939,38	1.477.464,06
fev/16	5.033.827,04	15.757.611,94	2.079.143,90
mar/16	2.881.491,74	14.979.809,44	1.786.130,12
abr/16	2.897.186,80	1.701.755,51	459.894,23
mai/16	2.989.856,40	312.215,02	330.207,14
jun/16	2.720.104,18	45.705.833,07	4.842.593,73
jul/16	1.544.671,49	14.093.130,68	1.563.780,22
ago/16	1.660.110,62	4.990.898,69	665.100,93
set/16	1.453.082,02	77.542,77	153.062,48
out/16	2.800.143,55	5.143.249,04	794.339,26
nov/16	3.020.980,58	5.278.549,51	829.953,01
dez/16	2.947.050,83	786.522,34	373.357,32
total	34.708.206,51	118.842.057,40	15.355.026,39

68 - veja-se que o IRRF sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe a base de cálculo da CIDE-REMESSAS, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto, entendimento este externado também pela Solução de Divergência COSIT nº 17/2011:

“Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE Ementa: BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ÔNUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF).

O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.

Dispositivo Legais: arts. 97 e 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 682, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 2º da Lei nº 10.168”.

O interessado apresentou impugnação, em **06/10/2020** (fls. 5573 a 5634), por meio de advogados (fls. 5634 e 5643 a 5665), juntando documentos, e alegando, além da tempestividade, em resumo, que:

1 - faz parte da divisão de Cinema do grupo, que está entre as maiores produtoras e distribuidoras de “filmes” no mundo, disponibilizando a terceiros, mediante remuneração, os filmes que lhe são licenciados para exibição em cinemas, canais de TV e mídias digitais, de modo que para obter licença firmou “Contrato de Licença Alterado e Consolidado” com a TCF Hungary, em 2002, que tinha por objeto a concessão de direitos, como segue:

“3. **CONCESSÃO DE DIREITOS:** *Sujeito às condições e limites estabelecidos no presente instrumento, a Licenciante, neste ato, concede à Licenciada, com relação aos filmes longa metragem, adquiridos ou produzidos pela Licenciante, dos quais a Licenciante detem os direitos de distribuição no Território (“Filme(s)”) os direitos exclusivos de distribuição cinematográfica, exibição cinematográfica, distribuição cinematográfica e exibição não cinematográfica, e o direito de sublicenciar esses direitos no Território (“Direitos Concedidos”).*”
(sic)

2 - pela concessão dos direitos foi ajustado que a TCF Hungary receberia uma participação de 40% sobre o valor bruto auferido em razão das locações de filme;

3 - esse contrato foi alterado, em 2010, para substituir o parágrafo 10(a), que trata da definição do “valor bruto das locações”;

4 - em 2014, os direitos detidos pela TCF Hungary foram cedidos para a TCF Film International, Inc. e desta para TCF Fox International Corporation (filmes para cinemas) e TCF International Television, INC. (filmes para TV);

5 - em 2017, houve nova alteração, com efeitos vigentes a partir de 01/07/2016, “que estabeleceu que a participação da licenciante não poderia exceder 60% ... do valor bruto das locações” (sic);

IRPJ

6 - a fiscalização concluiu que **sua principal despesa operacional** - os valores remetidos ao exterior para remuneração do direito de exploração de películas cinematográficas -, não é dedutível na apuração do lucro real, pois:

a) os valores configurariam remuneração de direitos autorais e, por consequência, deveriam ser classificados como royalties;

b) o pagamento de royalties para sócio da pessoa jurídica não seria dedutível, nos termos do art. 353, I, do RIR/99;

7 - não tentou ocultar e nem deixou de esclarecer que pagava remuneração pelo direito de explorar películas cinematográficas e que o recebedor era uma das empresas do grupo FOX, procedimento, aliás, já antigo;

8 - portanto, com base nas informações prestadas a fiscalização poderia identificar (i) a natureza dos pagamentos; (ii) que o beneficiário não era sócio da impugnante; e (iii) que o beneficiário era empresa do grupo fox, o que, de acordo a tese fiscal, já bastaria para fundamentar tanto a glosa da despesa, para fins de IRPJ, como a incidência da CIDE;

9 - as outras informações obtidas pela fiscalização não alteram substância da acusação, mas foram utilizadas para tentar criar um cenário fictício de ilegalidade, de modo que o pagamento dos valores não representa planejamento tributário para reduzir a tributação, mas apenas uma despesa decorrente das suas operações normais, necessária para que haja a correspondente receita;

10 - para evitar que essa despesa seja exagerada, o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.089/70 criou a **única restrição** para sua dedução, limitando-a a 60% da receita bruta obtida pela distribuição das películas cinematográficas, como segue:

“Art 12. Na determinação do lucro operacional da distribuição em todo território brasileiro de películas cinematográficas importadas, inclusive a preço fixo, os custos, despesas operacionais e demais encargos, correspondente a participação dos produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros, não poderão ultrapassar 60% ... da receita bruta produzida pelas películas ...

§ 1º Considera-se receita bruta, para os fins deste artigo, a obtida na atividade de distribuição, excluída, quando fôr o caso, a parcela da receita correspondente ao setor de exibição.

§ 2º Não serão dedutíveis do lucro tributável do distribuidor, no País, os gastos incorridos no exterior, qualquer que seja a sua natureza.” (negritei)

11 - esse entendimento está em conformidade com a jurisprudência administrativa do antigo Conselho de Contribuintes, conforme exemplos transcritos;

12 - a Lei nº 4.506/64 é inaplicável ao caso, pois:

- a) o seu art. 22 trata da tributação das pessoas físicas - entendimento provado pelo fato desse dispositivo estar reproduzido no art. 52, do RIR/99, Livro I, que cuida de IRPF -, e, portanto, não pode ser aplicada à pessoa jurídica; eis os dispositivos:

Lei nº 4.506/64

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

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;*
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;*
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e marcas de indústria e comércio;*
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.”*

RIR/99

"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)."

- b) o seu art. 22 não tem o objetivo de determinar a natureza dos pagamentos de direito autoral e, muito menos, determinar que esses pagamentos teriam a natureza de royalties, pois trata de classificação de rendimentos de pessoas físicas;
- c) o art. 32, do RIR/80, correspondente ao art. 52, do RIR/99 deixa bem mais evidente a correção desse entendimento:

RIR/80

“Art. 32. Serão também classificados na Cédula E, como royalties, os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como (Lei nº 4.506/1964, art. 22, e Decreto-Lei nº 1.642/1978, art. 6º):

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

II - direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

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

IV - exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, cabendo, neste último caso, a inclusão dos aludidos rendimentos na Cédula D.

§ 1º Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos royalties serão classificados nesta Cédula (Lei nº 4.506/1964, art. 22, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.642/1978, art. 6º).

§ 2º Será também incluído nesta Cédula o produto da alienação, a qualquer título, de marcas de indústria e de comércio, e de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação (Lei nº 3.470/1958, art. 75, e Lei nº 4.506/1964, art. 22, c)."

- d) e, no mesmo sentido, o Parecer CST n.º 520, de 1989, como segue:

"(...) Vê-se, portanto, que a interpretação do artigo 32 do RIR/80, como a do artigo 22 da Lei n.º 4.506/64, consagra a distinção e não a identidade, entre "royalties" e direitos autorais, já que a expressão "como royalties" quer dizer "como se royalties fossem". A equiparação de direitos autorais a "royalties" foi feita exclusivamente para fins de classificação de rendimentos de pessoa física, não cabendo essa equiparação para as pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal. (...)"

13 - ou seja, a equiparação de direitos autorais à royalties era possível apenas para o **IRPF**, fato confirmado, também, pelo RIR/99, quando trata de **IRRF**, pois os direitos de autor são alcançados pelo seu art. 709, ao passo que os royalties são alcançados pelo seu art. 710, como segue:

"Art. 709. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, **inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes** ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 72)." (negritei)

"Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de **royalties**, a qualquer título." (negritei)

14 - se a legislação prevê regras tributárias específicas para o pagamento de direitos autorais e de royalties, é evidente que estes não se confundem e, portanto, não podem ser equiparados para fins tributários, em obediência ao art. 110, CTN do CTN, "que veda a distorção de conceitos para, forçadamente, encaixar no campo de incidência tributária situações incompatíveis com a regra matriz do tributo"; portanto, foi demonstrado o equívoco na "aplicação da Lei nº 4.506/64 para justificar o tratamento de royalties aos pagamentos efetuados ...";

15 - no entanto, caso se conclua pela validade da sua aplicação, passa a demonstrar que os valores pagos não são royalties, mas, sim, aluguel, razão pela qual nada obsta sua dedução, no IRPJ;

16 - a fiscalização utilizou a alínea "d", do art. 22, da Lei nº 4.506/64, para sustentar que os pagamentos realizados deveriam ser caracterizados como royalties; eis o dispositivo:

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

(...)

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

17 - contudo, os pagamentos pelo direito de exploração de películas cinematográficas estão expressamente previstos no art. 21, da Lei nº 4.506/64, e não o artigo 22; explica-se: a intenção dos arts. 20 a 22, da Lei nº 4.506/64, era agrupar os rendimentos em categorias, quais sejam "juros" (art. 20), "aluguéis" (art. 21) e "royalties" (art. 22), de modo que os rendimentos decorrentes do uso de películas cinematográficas se encaixam, sem esforço, no art. 21, IV, como segue:

"Art. 21. Serão classificados como **aluguéis** os rendimentos de qualquer espécie oriundos da ocupação, uso ou exploração de **bens corpóreos**, tais como:

(...)

IV - Direito de uso ou exploração de películas cinematográficas;

V- Direito de uso ou exploração de outros bens móveis, de qualquer natureza;

VI - Direito de exploração de conjuntos industriais." (negritei)

18 - assim, em razão da sua atividade, tanto sua maior despesa como sua maior receita decorrem da exploração de filmes, para a qual há uma regra expressa no art. 21, IV, da Lei nº 4.506/64, e a referência a **bens corpóreos**, no "caput", não impede sua aplicação, pois à época da sua edição, a exibição de filmes se dava por meio de mídia física - embora já

houvesse TV, caso em que não havia reprodução da película, mas sim transmissão por meio de ondas eletromagnéticas -, o que ainda ocorre, agora por meio de CD, DVD, Blu-Ray, Pen-Drive, entre outros; portanto, a fiscalização não poderia ter presumido que mídia física não seja mais utilizada;

19 - o conceito de royalties da OCDE é irrelevante, vez que não foram aplicados acordos internacionais neste caso;

20 - considerando que os valores pagos são classificados como **aluguéis**, a Lei nº 4.506/64, estabelece os requisitos para a sua dedução e as hipóteses de indedutibilidade (que constam no RIR/99, arts. 351 a 354, regras sobre despesas com aluguéis, royalties e assistência técnica):

“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;*
- 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;*
- f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no 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 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.” (negritei)*

21 - como se vê, a 1ª hipótese de indedutibilidade não é aplicável, pois não se trata de “aluguéis pagos pelas pessoas naturais ...”, da mesma forma que a 2ª, pois não restou demonstrado que o valor de aluguel excederia o preço ou o valor de mercado; além disso, tal despesa é necessária, não se constituindo em aplicação de capital na aquisição de direito e não configurando distribuição disfarçada de lucros;

22 - ademais, ainda que tais valores pudessem ser caracterizados como royalties, a sua dedutibilidade permaneceria inquestionável, pois a proibição da dedutibilidade de royalties pagos a sócios ou dirigentes prevista no art. 353, I do RIR/99 não é aplicável se os sócios beneficiários dos royalties são pessoas jurídicas; eis o dispositivo:

“Art. 353. - Não são dedutíveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

(...)” (negritei)

23 - note-se que o art. 71, da Lei n.º 4.506/64, não estende a limitação de dedutibilidade às pessoas jurídicas (como pretende fazer, ilegalmente, o RIR/99), de forma que uma análise sistemática da legislação permite identificar que tal limitação se **aplica apenas aos royalties pagos a sócios e dirigentes** de empresas e seus parentes ou dependentes, todos pessoas físicas, pois pessoa jurídica não possui parente; repita-se o dispositivo:

“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;

(...)” (negritei)

24 - se o objetivo dessa alínea fosse abranger as pessoas jurídicas, não haveria razão de existir a alínea “e”, transcrita abaixo:

“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;”

25 - se a dedutibilidade do pagamento de royalties para a sócia pessoa jurídica é vedada na alínea “d”, não haveria razão de mencionar, no item 2, da alínea “e”, a vedação no caso de pagamento para a controladora direta, pois esta é sócia da pessoa jurídica; traz jurisprudência administrativa (CSRF) e judicial (TRF-3ª) com esse entendimento;

26 - de qualquer forma, os royalties pagos à **TCF International Television são dedutíveis, pois esta não é nunca foi sua sócia;**

27 - no início de 2016, a **TCF International Corporation** e a **TCF Inter-America, Inc** eram suas sócias, sendo que, a partir de 30/06/2016, com a 17ª alteração contratual, a **TCF Film International** também passou a integrar o seu quadro societário;

28 - a tese de considerar a **TCF International Television** sua sócia apenas por ela integrar o grupo Fox e ser subsidiária integral da **TCF Film Corporation** não tem amparo legal, conforme os arts. 981 e 1.001, do “Código Civil”, e doutrina, pois o legislador indicou as claramente as situações em que a participação societária é relevante para determinar a dedutibilidade ou não dos royalties, quando entendeu necessário, como é o caso do já transcrito item 2, da alínea “e”, do parágrafo único, do art. 71, da Lei n.º 4.506/64;

38 - a RFB já se posicionou nesse sentido, na Solução de Consulta COSIT n.º 182/2019, que analisou o artigo 71, da Lei n.º 4.506/64 e concluiu que:

“... 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”

39 - esse mesmo entendimento já foi acolhido pelo CARF em autuação análoga, lavrada contra si (Acórdão n.º 1301-004.374, processo administrativo n.º 19515.720199/2018-51);

CIDE

40 - na hipótese dos pagamentos serem caracterizados como remuneração de direito autoral, a exigência da CIDE é indevida, pelas razões a seguir;

41 - a CIDE foi criada pela Lei n.º 10.168/2000, para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa e, assim, potencializar a inovação tecnológica brasileira;

42 - em linha com esta finalidade, quando houver contratos de transferência de tecnologia haverá a necessidade de recolhimento da CIDE, o que não é o caso, pois a finalidade do pagamento ao detentor do direito autoral no exterior é apenas remunerar sua criação explorada comercialmente, sem transferir conhecimento ou tecnologia;

43 - por isso, separar a contribuição do escopo de fomento à tecnologia pátria implica violar o art. 149, da Constituição;

44 - além disso, há outro fundamento para se concluir pela não incidência de CIDE nas remessas a título de remuneração por licenciamento do direito de exploração de películas cinematográficas: a Lei n.º 10.332/2001 (que introduziu o §2º ao art. 2º, da Lei 10.168/00, base da autuação) foi regulamentada pelo Decreto n.º 4.195/2002, sem prever incidência de CIDE nesse tipo de contratação, como segue:

"Art. 10 - A contribuição de que trata o art. 2º da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes."

45 - o Decreto n.º 4.195/2002 não contempla o direito de autor como hipótese de incidência de CIDE, conforme jurisprudência do CARF (Acórdão n.º 3401-003.833, de 2017);

50 - resta claro que, de acordo com a legislação que regulamenta a CIDE, não cabe exigir o seu recolhimento neste caso, mormente em razão da existência de CIDE própria para as remessas ao exterior atreladas a **obras cinematográficas**, qual seja, uma CIDE própria, a **CONDECINE**, que foi criada pela Medida Provisória n.º 2.228-1/2001, que prevê como fatos geradores os eventos descritos no seu art. 32:

"Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE terá por fato gerador a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas.

Parágrafo único. A CONDECINE também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo."

51 - assim, tanto a CONDECINE como a CIDE (denominada CIDE-REMESSAS) foram criadas com base na autorização do art. 149 da Constituição, sendo cada uma aplicada conforme o segmento econômico em que ocorre o pagamento; portanto, a única Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico que incide sobre os valores destinados ao exterior para a remuneração de direito de autor relativo a obras audiovisuais é a CONDECINE;

52 - a fiscalização entendeu que o IRRF sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe a base de cálculo da CIDE-REMESSAS, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto;

53 - no entanto, não concorda com esse critério, vez que o valor do IRRF não foi objeto de remessa para o exterior, não fazendo parte da remuneração, mas constituindo parcela já

transferida ao Poder Público quando da remessa ao exterior, não sendo cabível sua tributação pela CIDE;

54 - ademais, independentemente de quem assume o ônus do IRRF, cobrar a CIDE sobre a parcela do IRRF - e não apenas sobre a remuneração, conforme o art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/2000 -, é violar o princípio da estrita legalidade, de modo que se a exigência da CIDE vir a ser mantida, há que se excluir o valor do IRRF da sua base de cálculo”;

MULTA QUALIFICADA

55 - quanto à **multa qualificada**, a fiscalização sustenta que teria havido **sonegação e fraude**, vez que, durante vários anos-calendário, teria agido de forma a se enquadrar nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, apontando que não esclareceu:

- a) o motivo pelo qual o contrato de licenciamento foi feito com a TCF Hungary, vez que **os direitos pertencem à TCF Film Corporation**;
- b) o motivo pelo qual a TCF Hungary transferiu graciosamente os direitos às sócias da fiscalizada (**TCF International Corporation e TCF Film International**);
- c) o motivo pelo qual os contratos com as emissoras de TV só mencionam a **TCF International Television**, e nunca a TCF Hungary, sendo que a cessão de direitos ocorreu em 2014 e os contratos com emissoras de TV são anteriores;
- d) a cessão de direitos entre empresas do grupo foi feita sem maiores formalidades, conforme se os contratos de cessão e assunção apresentados;
- e) essa conduta, reiterada, resultou em prejuízos fiscais artificiais;
- f) o AI do processo nº 19515.720.199/2018-51 teve como base a mesma conduta, embora, naquela ocasião, não chegaram ao conhecimento da fiscalização algumas das transações verificadas nesta ação fiscal;

56 - a fiscalização não afirmou se houve (I) uma ação ou (II) uma omissão dolosa, bem como se tentou (I) impedir ou (II) retardar o fato gerador da obrigação tributária principal, ou, ainda, se tentou (III) excluir ou (IV) modificar as suas características essenciais; tampouco foi comprovado o dolo ou demonstrada a conduta ilícita praticada; traz jurisprudência da CSRF;

57 - além disso, todos os fatos apresentados para justificar a qualificação da multa não dizem respeito:

- a) à natureza da infração, mas sim sobre a falta de esclarecimentos aos questionamentos no curso da ação fiscal, de modo que o fundamento da qualificação da multa é, na realidade, o mesmo seu agravamento;
- b) ao interessado, mas, sim, a outras empresas do grupo;
- c) a infração que lhe imputada, na pior das hipóteses, decorreria de mero erro na interpretação da norma; traz jurisprudência do CARF;

58 - as ilações no sentido da existência de rearranjos societários complexos e criação de empresa veículo para reduzir, artificialmente, o seu resultado, provam-se inverídicas pela simples análise dos fatos, pois se fosse esse o objetivo, não faz sentido remeter recursos para suas sócias, no exterior, mas, sim, para outras empresas do grupo;

59 - tanto a realidade é outra que, desde 2015, remunera sua sócia, **TCF International Corporation**;

60 - ao analisar essas operações, para os anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, não foi apresentada qualquer alegação de fraude ou sonegação;

MULTA AGRAVADA

61 - quanto à **multa agravada**, a fiscalização entendeu que não teriam sido prestados os esclarecimentos solicitados no curso da ação fiscal, sob os seguintes argumentos:

- a) a falta de esclarecimento prejudicou o Erário já desde a fiscalização anterior, da qual resultou que a autoridade julgadora de 1ª instância, por não ter acesso às informações sobre as relações entre a TCF Hungary e a real detentora dos direitos, a TCF Film Corporation, julgou improcedente a parte do crédito tributário lançado que corresponde aos pagamentos feitos por meio da TCF Hungary;

- b) nesta ação fiscal, conforme relatado nos itens 3.1.3.1, 3.1.3.2, 3.1.3.3 e 3.1.3.4, o contribuinte, intimado e reintimado, não esclareceu fatos relativos ao quadro societário e diretivo das empresas do grupo Fox envolvidas nas operações, bem como os motivos das transações entre elas (sucessão, cessões etc.);
- c) a falta de atendimento à intimação para prestar esclarecimentos foi injustificada, tendo sido o contribuinte alertado que essa conduta caracteriza embaraço à fiscalização (art. 966 do RIR/2018), ensejando majoração das multas, de acordo com o art. 44, § 2º, I da Lei nº 9.430/96, e art. 1.000, I do Decreto 9.580/2018;

62 - no entanto, no curso da fiscalização, que durou por mais de um ano, foram expedidos onze Termos de Intimação Fiscal, todos plenamente e tempestivamente respondidos, sendo que os esclarecimentos e documentos apresentados resultaram em cerca de 5.000 páginas, o que evidencia que não houve desídia para com o trabalho fiscal;

63 - mesmo colaborando irrestritamente com a fiscalização, esta não levou em conta que desconhecia os esclarecimentos considerados não prestados, pois estes eram referentes a empresas estrangeiras e negócios por elas realizados no exterior;

64 - quando o contribuinte responde à intimação, ainda que não nos termos pretendidos pela fiscalização, o agravamento é afastado, pois seu objetivo é penalizar aquele que não colabora, seja mantendo-se inerte, seja reiterando pedidos de dilação de prazo, conforme a jurisprudência do CARF;

MULTA ISOLADA

65 - não cabe a exigência de **multa isolada** por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ concomitantemente com a multa de ofício, pois a imposição de mais de uma punição pela prática da mesma infração configura:

- a) “bis in idem”;
- b) violação ao princípio da consunção, em razão do qual a imposição de penalidade por uma conduta de maior gravidade (não pagamento dos tributos) absorve a penalidade por uma conduta de menor gravidade (não pagamento de estimativas), sobretudo quando ambas decorrem da mesma infração;
- c) tal entendimento está de acordo com a jurisprudência do STJ.

O processo foi encaminhado para **diligência**, em 18/02/2021 (fls. 5744 a 5751), cuja conclusão foi a seguinte:

“(…)

Verifica-se ... que só é possível identificar os totais mensais de royalties glosados, que constam no “Anexo do Termo de Constatação Fiscal”, no qual é apurado o valor do IRPJ Mensal por Estimativa.

Portanto, proponho encaminhar o processo à fiscalização para realização de diligência, cujo relatório conclusivo deve atender aos seguintes quesitos:

1 - apresentar planilhas, para cada sócio do interessado, por mês de competência, demonstrando quais valores foram por eles efetivamente recebidos do interessado a título de royalties?

2- apresentar planilhas, para cada sócio do interessado, por mês de competência, demonstrando quais valores não foram recebidos a título de royalties, mas, sim, capitalizados?

“(…) (negritei)

A fiscalização apresentou seu relatório na "Informação Fiscal" (fls. 5752 a 5762), com ciência do contribuinte em **18/06/2021**, uma 6ª feira (fl. 5810), juntando documentos, e apontando que:

“(…)

1.

À folha 5745, a autoridade julgadora afirma que a planilha apresentada à fl. 5524 do Termo de Constatação Fiscal “traz valores de receita bruta, e não de despesas com royalties, como seria de se esperar”.

No entanto, verifica-se que os valores informados na coluna “valor mensal” da tabela efetivamente são aqueles registrados na ECF/2016 como despesas com royalties.

(...)

2.

Conforme disposição citada no despacho que determina a presente diligência, à fl. 5749:

“(…) Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar (mesmo que não seja o consulente), desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, **sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.** (“receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/consultasobreinterpretacao-da-legislacao-tributaria”) [negritamos]

No que se refere ao enquadramento legal da infração, ... pretendeu demonstrar que a ... TCF Hungary ... foi utilizada com o intuito ... de evitar o enquadramento das remessas no art. 353, I (que define como indedutível o pagamento a sócio).

Neste sentido, foram trazidos ao processo os documentos apresentados pelas autoridades tributárias da Hungria e dos Estados Unidos, somados aos apresentados pelo ... contribuinte e à documentação relativa às alterações no quadro societário, conforme ... fls. 5505-5510

Assim, muito embora o fisco não possa se opor aos arranjos societários particulares e não se tenham obtidos dados completos sobre o regular funcionamento da TCF Hungary, constatou-se que, em relação à remessa de royalties, esta empresa foi utilizada como ... empresa veículo.

Uma das verificações que se apontam para este funcionamento, que faz com que a empresa atue, nas operações citadas, como agente fiduciário ou administrador, agindo por conta de outrem, é o gerenciamento conjunto tanto das empresas norte-americanas como da empresa húngara, já destacado no Termo de Constatação Fiscal (fl. 5507-5509).

Como exemplo, destaca-se, no documento enviado pela autoridade tributária da Hungria (fl. 5681), que Jane Ellen Waxman, residente em Los Angeles, Estados Unidos, ocupou o cargo de direção administrativa na TCF Hungary desde 2009 até 2018.

Esta mesma pessoa ocupa os cargos de Diretor, Tesoureiro, e Vice-Presidente Senior da TCF Film International, TCF International Television e de Tesoureiro Assistente e Vice Presidente da TCF International Corporation (documento enviado pela autoridade norte-americana, fls. 5677-5679).

Também é de se destacar que a única sócia da TCF Hungary desde sua fundação, TCF Eastern Europe, tem sede em Delaware, Estados Unidos (fls. 5680, 5710, 5720) e que 99% do capital desta empresa pertence à TCF International Corporation, sócia da fiscalizada (fl. 5486).

(...)

Por outro lado, por meio de busca na internet ou nos créditos dos filmes licenciados no Brasil, verifica-se que a TCF Film Corporation detém os direitos autorais dos filmes em ... [todo o] mundo, exceto Brasil, Itália, Japão, Coreia e Espanha (.telas anexas), onde, conforme créditos dos filmes, a TCF Hungary detém os direitos, juntamente com a TCF Film Corporation. (Cabe observar que no contrato de licenciamento apresentado à fiscalização não é mencionado que a TCF Film Corporation deteria os direitos).

*Desta forma, embora no pedido de diligência a autoridade julgadora mencione que a fiscalização se refira a “arranjos societários” e sequer mencione a expressão “planejamento tributário” (fl. 5750), a documentação mencionada foi trazida aos autos com o fim de demonstrar a **reiteração** da conduta tendente a evitar o pagamento de tributo, ... vez que, em autuação anterior (processo nº 19515.720199/2018-51), o contribuinte havia conseguido ter parte do crédito tributário exonerado, exatamente a parcela enviada à Hungria, sendo que a autuação foi mantida no que se refere aos pagamentos à Twentieth Century Fox International Corporation.*

Posteriormente, com o contrato de “cessão de direitos” de outubro de 2014, formalizou-se a obrigação de remeter a terceiros – efetivos beneficiários – e as remessas passaram a realizar-se diretamente às empresas dos Estados Unidos.

... no âmbito da tributação internacional, o conceito de beneficiário efetivo foi incluído no Modelo OCDE em 1977 e alterado nos comentários ao Modelo, em 2003 e em 2014. Com o fim de prevenir a evasão fiscal e o planejamento tributário abusivo, delimitou-se o conceito, não se considerando como beneficiário efetivo os agentes, representantes ou empresas-veículo legal ou contratualmente obrigados a remeter a uma terceira pessoa os rendimentos que recebem do Estado da fonte, ou, ainda, aquelas que possuem poderes limitados sobre o pagamento recebido, tornando-se mero agente fiduciário ou administrador agindo por conta de outrem.

Neste sentido, o atendimento ao quesito nº 1 do despacho (“apresentar planilhas, para cada sócio do interessado, por mês de competência, demonstrando quais valores foram por eles efetivamente recebidos do interessado a título de royalties”) vem a corroborar que efetivamente a maior parte das remessas realizadas em 2016 sequer transitaram pela Hungria, mas foram destinadas à Twentieth Century Fox International Corporation, sócia direta da Fox Film do Brasil desde 1997, conforme ficha cadastral completa anexa.

*Complementando os esclarecimentos, informa-se também que a documentação juntada teve ainda o fim de demonstrar que, com o uso da mesma estratégia, os pagamentos à outra empresa do grupo, **Twentieth Century Fox International Television**, destinam-se, de fato, à **Twentieth Century Fox Film Corporation**, a qual efetivamente detém os direitos autorais.*

Ressaltou-se, assim, que:

— *O contrato em que a TCF Hungary ... cede os direitos à Twentieth Century Fox Film International e esta à Twentieth Century Fox International Television data de 2014;*

— *No entanto, os contratos com as emissoras de televisão brasileiras não mencionam a suposta detentora dos direitos, TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company, mesmo nos casos em que foram celebrados anteriormente ao contrato de cessão de direitos de 2014 (Termo de Constatação Fiscal, fl. 5512);*

— *Por outro lado, os mesmos contratos com as emissoras televisivas brasileiras explicitam que a **Twentieth Century Fox Film Corporation é quem detém todos os direitos reservados** (Termo de Constatação Fiscal, fl. 5511).*

— *Desta forma, o contrato de licenciamento com a TCF Hungary, desacompanhado de outros documentos comprobatórios, não respaldaria as remessas de royalties à TCF International Television (Termo de Constatação Fiscal, fl. 5531).*

*Por fim, a **Twentieth Century Fox Film Corporation** – apontada pela fiscalização como efetiva titular dos direitos – detém 100% do capital social e 100% do direito a voto tanto da Twentieth Century Fox International Television como da Twentieth Century Fox International Corporation, sócia da interessada (termo de Constatação Fiscal fls. 5486, 5504; documento da autoridade tributária norte-americana, fls. 5675, 5676).*

Esclarecidos estes apontamentos do despacho de diligência, prossegue-se com os quesitos solicitados.

Informação Fiscal – Requisito 1: Valores efetivamente recebidos por cada sócio

... cumpre destacar que as glosas foram feitas com base no lançamento mensal da despesa, sendo que a data efetiva da remessa pode não coincidir com os lançamentos de apropriação de tais despesas, que obedecem ao regime de competência.

*À sócia direta do interessado **Twentieth Century Fox International Corporation** correspondem despesas anuais a título de royalties de R\$ 118.842.057,39, conforme ... conta contábil de resultado 792603.s250 (Part. Produtor Hungria). Nos contratos de câmbio apresentados, identifica-se o envio de um total de R\$ 118.672.973,17 a esta empresa durante o ano-calendário 2016.*

*Existem contratos de câmbio que não apresentam a identificação completa do destinatário estrangeiro da remessa (1). Entretanto, os valores destes contratos estão informados na conta contábil 332470.S251 - Participação Produtor, que registrou todas as demais remessas para a **Twentieth Century Fox International Television**.*

.....

(1) ... esses contratos são minoria e representam o total de R\$ 72.765,72 em 2016, havendo também uma remessa de 24/01/2017, cuja competência é 2016.

.....

*A ... **Twentieth Century Fox International Television** responde por ... R\$ 34.708.206,51 a título de royalties durante o período, contabilizados nas contas 792604.s251 e 792605.s251 (Part. Produtor Hungria).*

Conforme comentado anteriormente, o envio efetivo é contabilizado contra a contacontábil de passivo 332470.S251 - PARTICIPACAO PRODUTOR.

*As informações referentes aos contratos de câmbio ... estão ... na planilha “**Contratos de câmbio – resumo**”, anexa ao presente, sendo que todos ... foram previamente anexados ao processo Permite-se, assim, identificar as remessas ... à **Twentieth Century Fox International Corporation** e à **Twentieth Century Fox International Television***

Anexa-se ... razão contábil das contas 792603.s250, 792604.s251, 792605.s251 (todas identificadas como “Participação Produtor Hungria”) – e 332470.s251, 332470.S250 (contas de passivo – “Participação produtor”).

Abaixo, ... os valores registrados nas contas - 792603.S250; 792604.S251 -; 792605.S251

Participação produtor – Hungria:

Remessas a TCF International Corporation: R\$ 118.842.057,40

Totais - Part. Prod. Hungria - 792603.S250	Ajustes	Particip. Produtor 332470.S250
10.014.939,38		10.014.939,38
25.757.611,94	(10.000.000,00)	15.757.611,94
24.979.809,44	(10.000.000,00)	14.979.809,44
1.701.755,51		1.701.755,51
312.215,02		312.215,02
30.705.833,07	15.000.000,00	45.705.833,07
14.093.130,69		14.093.130,69
4.990.898,68		4.990.898,69
-4.922.457,23	5.000.000,00	77.542,77
5.143.249,04		5.143.249,04
5.278.549,51		5.278.549,51
786.522,35		786.522,34
118.842.057,40		118.842.057,40

Remessas a TCF International Television: R\$ 34.708.206,51

Total - 792604.S251 (Part. Prod. - Filmes nacionais)	Total - 792605.S251 - Part. Prod. LM séries	Particip. Produtor (332470.S251)
220.825,90	4.538.875,36	4.759.701,26
382.253,84	4.651.573,20	5.033.827,04
280.019,05	2.601.472,69	2.881.491,74
350.693,02	2.546.493,78	2.897.188,80
353.247,71	2.636.608,69	2.989.858,40
256.855,91	2.463.248,27	2.720.104,18
238.775,59	1.305.895,90	1.544.671,49
427.048,72	1.233.061,90	1.680.110,62
225.127,56	1.227.954,48	1.453.082,02
217.562,30	2.582.581,25	2.800.143,55
234.720,68	2.786.259,90	3.020.980,58
227.840,21	2.719.410,62	2.947.050,83
3.414.770,49	31.293.436,02	34.708.206,51

Informação Fiscal – Requisito 2: Valores capitalizados

Com relação aos royalties capitalizados, não foram objeto da autuação, por referirem-se a períodos de apuração anteriores. Esta constatação foi feita a partir dos registros contábeis pertinentes, durante o procedimento de fiscalização.

(...)

Para facilitar a análise dessas informações, o anexo apresentado pelo contribuinte às fls.4636-4638 foi reproduzido em formato excel e anexado ao presente termo.

Há de se observar que, apesar da declaração de que a totalidade do valor (R\$ 177.861.486,68) se referia ao saldo credor da Twentieth Century Fox Film International, desde 2014, esta ... teria cedido os direitos à Twentieth Century Fox International Corporation e à Twentieth Century Fox International Television, conforme contrato de cessão de direitos apresentado pelo ... contribuinte.

De fato, constatou-se que grande parte do montante de “recebíveis de royalties” havia sido contabilizada na conta 792603.s250, que, conforme relatado anteriormente, registrava despesas com a **Twentieth Century Fox International Corporation**. A conta de passivo 332470.s250 também registrava as obrigações de pagamento à Twentieth Century Fox International Corporation, e contra ela foram lançados R\$ 61.146.706,77 no lançamento de aumento de capital social (6).

.....

(6) Deste valor, subtraem-se R\$ 10.700.673,88 e R\$ 4.586.002,97, chegando-se aos R\$ 45.860.030,12 que constam no demonstrativo do contribuinte, referentes aos recebíveis de outubro de 2014 a maio de 2016.

.....

Ainda com relação ao aumento de capital, o contribuinte apresentou o contrato de câmbio n.º 137725574, de 30/06/2016 (fl. 4639), referente a remessa simbólica de moeda estrangeira, no valor de R\$ 177.861.486,68. O destinatário da totalidade da remessa é a **Twentieth Century Fox Film International, sócia da Fox Film do Brasil desde aquela mesma data** (17ª alteração contratual anexa).

Sendo assim, ao cumprir o quesito 2 do Despacho de Diligência, constata-se que operação de capitalização, mais uma vez, corrobora que os royalties foram pagos a empresa sócia, seja à **Twentieth Century Fox Film International** – conforme registrado no contrato de câmbio e na 17ª alteração contratual –, seja à **Twentieth Century Fox International Corporation** – ao se considerar o lançamento contábil de R\$ 61.146.706,77 nas contas 792603.s250 e 332470.s250.

A autuação, contudo, referiu-se aos valores registrados como despesa que reduziu o lucro real do período fiscalizado. Assim, os únicos valores de despesas registradas no ano 2016 que participaram da composição dos royalties recebidos por aumento de capital seriam os seguintes (demonstrativo do contribuinte, à fl. 4638):



FOX FILM DO BRASIL LTDA

FAZUREMTO DIAS	PRODUT Share	IMPOSTO DE RENDA	SECRET CULI ARI 3º	LIQUIDO- REMISSIVEL
mai-16	5.742,05	430,65	1.004,86	4.306,54
mai-16	15.356,48	1.151,74	2.067,38	11.517,36
mai-16	8.021,34	601,60	1.403,73	6.016,01

Lançamentos contábeis:

Data	Cód.Conta	Conta	DIC	Valor	Saldo	I / C	Histórico	Número
17/06/2016	70860.020	PARTICIPAÇÃO PRODUTOR - RENDIA	D	5.742,05	62.463,28,15		PARTICIP PROD OS 06-06 A 11-06	13022940517
17/06/2016	332470.020	PARTICIPAÇÃO PRODUTOR	D	5.742,05	62.463,28,15		PARTICIP PROD OS 06-06 A 11-06	13022940517

Conta Contábil	Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	
332470	09/09/2016	PARTICIP PROD OS 21-04 A 27-04	13022940503		5.185,24	
332470	09/09/2016	PARTICIP PROD OS 21-04 A 27-04	13022940505		2.806,10	
332470	10/09/2016	PARTICIP PROD OS 28-04 A 04-05	13022940510		3.943,98	
332470	11/09/2016	PARTICIP PROD OS 28-04 A 04-05	13022940511		2.733,52	
332470	12/09/2016	PARTICIP PROD OS 28-04 A 04-05	13022940512		8.078,99	
792603	09/09/2016	PARTICIP PROD OS 21-04 A 27-04	13022940503	5.185,24		
792603	09/09/2016	PARTICIP PROD OS 21-04 A 27-04	13022940505	2.806,10		
792603	10/09/2016	PARTICIP PROD OS 28-04 A 04-05	13022940510	3.943,98		
792603	11/09/2016	PARTICIP PROD OS 28-04 A 04-05	13022940511	2.733,52		
792603	12/09/2016	PARTICIP PROD OS 28-04 A 04-05	13022940512	8.078,99		
Soma:				15.356,48 + 8.021,34	23.377,83	23.377,83

Valor da despesa apropriada em 2016, referente ao lançamento de aumento de capital: R\$ 29.119,87

O interessado manifestou-se, em 19/07/2021 (fl. 5813), por meio de seus advogados, a respeito da conclusão da diligência, nos seguintes termos (fls. 5816 a 5819):

“(…)

4.1 ... os I. Julgadores verificaram a ausência de demonstração segregada, por parte das dd. Autoridades ... quando da lavratura da autuação, dos totais mensais de royalties devidos a cada pessoa jurídica do grupo.

4.2 Assim, os I. Julgadores decidiram por oportunizar às dd. Autoridades ... a demonstração de tais valores através de diligência.

4.3 O escopo da diligência está restrito ao atendimento aos dois seguintes quesitos:

(…)

5 Em resposta ao primeiro quesito, as dd. Autoridades ... apresentaram as ... planilhas e afirmaram que os valores devidos à TCF International Corporation totalizaram R\$118.842.057,40 e os valores devidos à TCF International Television somam R\$34.708.206,51, para o ano calendário de 2016.

6 Em resposta ao segundo quesito, as dd. Autoridades ... afirmaram que com “relação aos royalties capitalizados, não foram objeto da autuação, por

referirem-se a períodos de apuração anteriores”.

7 Com relação às respostas aos quesitos ...:

*(i) Confirma que os valores indicados pelas dd. Autoridades ... correspondem àqueles devidos às **empresas do grupo Fox TCF International Corporation (R\$118.842.057,40) e TCF International Television (R\$34.708.206,51)**. É importante, no entanto, reforçar que a TCF International Television **não era sócia da Impugnante**, como já explicitado no curso do processo administrativo.*

(ii) Confirma que os valores capitalizados não foram objeto dos autos de infração, cuja base de cálculo foi a somatória dos dois valores indicados no item anterior.

8 Nesse cenário, ... espera (i) exclusão, da base de cálculo da cobrança, dos valores remetidos à TCF International Television, pois dedutíveis, notadamente por não se tratar de sócia da Impugnante à época das operações; e (ii) redução da multa de ofício, visto que não houve sonegação nem fraude e que a Impugnante prestou todas as informações que lhe foram solicitadas no curso da fiscalização. ...:

(...)

9 Cumpre mencionar que, ao se deparar com as constatações do r. despacho de fls. 5744/5751, as dd. Autoridade ... tentaram demonstrar que a organização mundial do grupo Fox foi estruturada de forma a burlar o Fisco brasileiro, o que obviamente não reflete a realidade.

10 Considerando que os comentários trazidos pelas dd. Autoridades a esse respeito extrapolam o escopo da diligência, se limita a (i) afirmar que os elementos trazidos pela dd. Autoridades ... continuam sem demonstrar a existência de fraude na organização societária do grupo, sem condão para alteração das conclusões já alcançadas pelos I. Julgadores; e (ii) reiterar os argumentos e pedidos trazidos

(.)” (destaques no original)

3.A 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 houve por bem julgar procedente em parte o lançamento de IRPJ e procedente, na íntegra, o lançamento de CIDE, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 353, I, DO RIR/99. VINCULAÇÃO.

A constitucionalidade e a legalidade da legislação tributária (que inclui o RIR/99, visto que aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, emanado da Presidência da República), deve ser presumida pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, que não podem negar aplicação ato normativo, cujo cumprimento seja imposto pela Receita Federal do Brasil.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

CONTRATO DE LICENÇA DE EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DE FILMES. DIREITOS AUTORAIS. REMUNERAÇÃO. ROYALTIES.

A remuneração decorrente de contrato de licenciamento firmado para conceder direitos de exploração econômica de filmes com direitos autorais protegidos, há que ser classificada como “royalties”, exceto nos casos em que o seu destinatário seja a pessoa física do autor ou criador da obra.

ROYALTIES PAGOS A SÓCIO, PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA. DEDUÇÃO VEDADA.

As despesas com “royalties” pagos pelo interessado a uma empresa estrangeira que faça parte do seu quadro societário devem ser adicionadas ao lucro real, razão pela qual essa parte da glosa deve ser mantida, exonerando-se a diferença, visto que a outra empresa estrangeira, apesar de fazer parte do mesmo grupo econômico, não faz parte do seu quadro societário.

MULTA QUALIFICADA. 150%. APLICABILIDADE.

O interessado, que sabia desde o 3º trimestre de 2014, que o concedente era outro, manteve, na escrituração contábil, o registro do nome de ex- concedente, sem justificar o erro, que, por sua reiteração, manifesta o objetivo de fraudar a escrituração, visando ocultar o principal destinatário dos “royalties”, com o objetivo de sonegar o IRPJ. Tal ação dolosa configura fraude e tentativa de sonegação, o que justifica a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

MULTA AGRAVADA. ACRÉSCIMO DE 50%. APLICABILIDADE.

O contribuinte, quando intimado, é obrigado a esclarecer fatos pertinentes à matéria fiscalizada - mesmo que ocorridos em empresas sediadas no exterior -, de modo que a mera alegação de desconhecimento de tais fatos configura não atendimento à intimação, razão pela qual está correto o agravamento da multa.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. VALIDADE.

A legislação tributária autoriza a aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2016

CIDE-REMESSA. ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. REMESSAS AO EXTERIOR.

A remessa de royalties decorrentes de contratos de licenciamento firmados para conceder direitos de exploração econômica de filmes com direitos autorais protegidos está sujeita à exigência da CIDE-REMESSA, com base no parágrafo único, do art. 3º, da Lei nº 10.168/2000, não havendo restrição no âmbito de incidência em função dos setores econômicos estimulados.

CIDE-REMESSA. DECRETO REGULAMENTAR. CARÁTER NÃO EXAUSTIVO.

O art. 10, do Decreto nº 4.195/2002, não esgota as hipóteses de incidência da CIDE-REMESSA, constantes no art. 2º, da Lei nº 10.168/2000, e, portanto, não exclui a incidência que foi prevista em lei.

CIDE-REMESSA. CONDECINE. CONCOMITÂNCIA.

É possível a exigência tanto de CIDE-REMESSA quanto de CONDECINE, cada qual em seu âmbito de incidência, e a exigência conjunta de ambas, no caso pontual de operação que atenda, simultaneamente, às respectivas regras de incidência.

CIDE-REMESSA. BASE DE CÁLCULO. IRRF.

A base de cálculo da CIDE-REMESSA é o valor da remuneração remetida ao exterior, carecendo de fundamento legal a exclusão do respectivo IRRF, mesmo no caso do seu ônus ter sido assumido pela empresa brasileira.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário via do qual argui, preliminarmente, a nulidade da r. decisão recorrida por (i) preterição do direito de defesa e (ii) por alteração do critério jurídico do lançamento da multa de ofício qualificada, para, no mérito, reeditar e reforçar os argumentos da sua impugnação de fls. 5574/5634, assim resumidos:

- dedutibilidade dos pagamentos efetuados da base de cálculo do IRPJ: (i) existência de norma expressa assegurando a dedução do pagamento de participação para produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros; (ii) inaplicabilidade das disposições contidas na Lei nº 4.506/64; (iii) indevida classificação dos valores pagos como royalties e da dedutibilidade como aluguel; e (iv) dedutibilidade do pagamento de royalties;

- indevida qualificação da multa de ofício;
- indevido agravamento da multa de ofício;
- improcedência da multa isolada por suposta falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ; e
- impossibilidade de exigência da CIDE-Royalties.

5.É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

7.Aduz preliminarmente a Recorrente que, apesar de ter “*dedicado tópico específico em sua impugnação*” para demonstrar que o artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, trata de forma expressa e específica o percentual que a distribuidora brasileira de películas cinematográficas poderia deduzir na determinação do lucro operacional, o v. aresto recorrido não teria examinado tal argumento, capaz de alterar o resultado do julgamento e, por tal razão, incidindo em nulidade.

8.Contudo, ao contrário do alegado, verifica-se que a r. decisão recorrida enfrentou satisfatoriamente o argumento em questão, no tópico intitulado “**RESTRIÇÃO À DEDUÇÃO DE VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR**”, como se compreende dos seguintes excertos:

O interessado alega, de início, que os valores remetidos ao exterior para remunerar a utilização da licença de exploração econômica de obras cinematográficas (“filmes”), teriam uma única restrição para sua dedução, na apuração do lucro real, que seria o limite de 60% da respectiva receita bruta obtida, a teor do art. 12 do Decreto-Lei 1.089/70.

No entanto, o interessado parece ignorar que o Decreto-Lei nº 1.429/75 reduziu tal limite a 40%, como segue:

“*Art 1º - A partir de 1º de janeiro de 1976, fica:*

I - Reduzido para 40% ... da receita bruta o limite fixado pelo artigo 12 do Decreto-lei nº 1.089, de 2 de março de 1970.

(...)” (negritei)

Observe-se, entretanto, que não foi explicitada, nesta autuação, qualquer violação a esse limite, de modo que o argumento é irrelevante para o caso, e, portanto, **improcedente**.

9. Destarte, não se verificando a reclamada deficiência de fundamentação, não há nulidade a ser proclamada sob tal rubrica.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

10. Argumenta a Recorrente que, muito embora a multa de ofício tenha sido qualificada com fundamento nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, em razão de supostas omissões de informações, a r. decisão recorrida decidiu manter o lançamento sob a alegação de que teriam sido cometidas fraudes na escrituração fiscal.

11. Como essa circunstância jamais foi mencionada como base para a qualificação da penalidade, defende a Recorrente que os fundamentos de fato utilizados pela autoridade autuante foram alterados pelo órgão judicante, configurando modificação do critério jurídico do lançamento, conduta vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

12. A questão preliminar suscitada pela Recorrente confunde-se com o mérito e com ele será oportunamente examinada.

MÉRITO

13. Conforme se depreende do exame dos autos, cuida-se de lançamentos de IRPJ e de diferenças de estimativas, bem como da reflexa insuficiência de recolhimento da CIDE, motivados pela falta de adição, na apuração do Lucro Real, dos valores das despesas de remessas ao exterior a título de remuneração pelo licenciamento do direito de exploração econômica de filmes licenciados, tanto por empresa estrangeira sócia da Recorrente ("Twentieth Century Fox International Corporation"), quanto por empresa estrangeira do mesmo grupo, controladora indireta da Recorrente ("Twentieth Century Fox International Television, INC"), ao longo do ano-calendário de 2016.

14. Os motivos que deram azo à lavratura dos autos de infração foram pormenorizadamente descritos no relatório da presente decisão, referindo-se à indedutibilidade dos pagamentos efetuados pela Recorrente em favor da **TCF International Corporation** (sua sócia) e da **TCF International Television** (100% pertencente à TCF Film Corporation, que, por sua vez, detém indiretamente 100% da Recorrente), na forma estatuída pelo artigo 353, I do RIR/99, assim enunciado:

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

(...)

15.Com efeito, segundo noticia o Termo de Constatação Fiscal de fls. 5479/5544, os valores recebidos pela **TCF International Corporation** e pela **TCF International Television** decorreram do mesmo contrato de licenciamento celebrado entre a Recorrente e a **TCF Hungary**, ou seja, referem-se aos **royalties** derivados do direito de exploração de filmes, que foram posteriormente cedidos a outras empresas do grupo, fatos estes que não alterariam a origem e a natureza dos pagamentos.

16.Isto porque, a **TCF International Corporation** compõe o quadro societário da fiscalizada desde 1997, e, conforme 17ª alteração contratual, a **TCF Film International** passou a integrar o quadro societário da fiscalizada em 30.06.2016. Quanto às três sócias da fiscalizada, verifica-se que:

- **-TCF Inter-America:** 100% pertencente à **TCF Film Corporation;**
- **-TCF International Corporation:** 100% pertencente à **TCF Film Corporation;**
- **-TCF Film International:** 100% é pertencente à **TCF Film Corporation**, sendo 80% diretamente e 20% por meio das empresas em que se ramificam suas divisões, entre as quais a própria **TCF Hungary**.

17.Desse modo, a fiscalização entendeu que houve apenas circulação dos direitos detidos pela **TCF Film Corporation**, controladora de todas as empresas mencionadas, seja por meio de criação de empresas intermediárias, como TCF Eastern Europe e **TCF Hungary**, e sucessivas cessões de direitos entre empresas do grupo, seja por meio de aumento de reservas de capital, compra e venda de ações entre empresas do grupo, conversão de royalties em capital, etc, de modo que, embora o grupo tenha se valido de complexos rearranjos societários, isso não altera o fato de que a efetiva titularidade dos direitos - que ensejam o pagamento de royalties -, é da **TCF Film Corporation**. No caso dos autos, a controladora teria criado uma empresa veículo (**TCF Hungary**), que se interporia à real detentora dos direitos autorais, pois conforme os contratos apresentados, os direitos protegidos são da TCF Film Corporation; por meio de outras transações (cessões de direitos, compra de participações etc.), a Recorrente teria efetuado remessas diretamente à sua sócia **TCF International Corporation** e à **TCF International Television**.

18.A r. decisão recorrida reconheceu que, como a empresa **TCF International Television**, uma das destinatárias dos pagamentos, não era sócia da Recorrente, a respectiva glosa deveria ser excluída do lançamento, mantido exclusivamente em relação aos pagamentos efetuados à **TCF International Corporation**, visto que esta, assim como **TCF Fox Inter-America**, e com o ingresso, a partir de 30.06.2016, de **TCF Film International**, eram as efetivas sócias.

19.A Recorrente, a seu turno, insiste na improcedência dos lançamentos mantidos, com base nos seguintes aspectos:

- dedutibilidade dos pagamentos efetuados da base de cálculo do IRPJ:
 - (i) existência de norma expressa assegurando a dedução do pagamento de participação para produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros;
 - (ii) inaplicabilidade das disposições contidas na Lei n.º 4.506/64;
 - (iii) indevida classificação dos valores pagos como royalties e da dedutibilidade como aluguel;
 - (iv) dedutibilidade do pagamento de royalties;

- indevida qualificação da multa de ofício;
- indevido agravamento da multa de ofício;
- improcedência da multa isolada por suposta falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ; e
- impossibilidade de exigência da CIDE-Royalties.

DO ARTIGO 12 DO DECRETO-LEI Nº 1.089, DE 1970

20. Nesse quesito, sustenta a Recorrente que a única restrição quanto à dedutibilidade da distribuidora brasileira de películas cinematográficas, na determinação do lucro operacional, é o percentual prescrito pelo artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, que soa:

Art 12. Na determinação do lucro operacional da distribuição em todo território brasileiro de películas cinematográficas importadas, inclusive a preço fixo, os custos, despesas operacionais e demais encargos, correspondente a participação dos produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros, não poderão ultrapassar 60% (sessenta por cento) da receita bruta produzida pelas películas cinematográficas. (Vide pelo Decreto-Lei nº 1.429, de 1975)

§ 1º Considera-se receita bruta, para os fins dêste artigo, a obtida na atividade de distribuição, excluída, quando fôr o caso, a parcela da receita correspondente ao setor de exibição.

§ 2º Não serão dedutíveis do lucro tributável do distribuidor, no País, os gastos incorridos no exterior, qualquer que seja a sua natureza.

21. Note-se que referido percentual foi reduzido nos termos do Decreto-Lei nº 1.429, de 1975, a saber.

Art 1º - A partir de 1º de janeiro de 1976, fica:

I - Reduzido para 40% (quarenta por cento) da receita bruta o limite fixado pelo artigo 12 do Decreto-lei nº 1.089, de 2 de março de 1970.

(...)

22. Salta aos olhos, contudo, que os mencionados dispositivos legais têm sua aplicação claramente relacionada a limite de dedutibilidade proporcional ao desembolso (quantia), que não se confunde com a regra insculpida no inciso I do 353 do RIR/99, que, como visto anteriormente, refere-se à vedação da dedutibilidade inerente à qualidade do destinatário dos pagamentos (sócios).

23. Em outras palavras, trata-se de limitações de dedutibilidade que não se excluem, mas sim se complementam. Nesse sentido, confira-se o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB):

Art. 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º. A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

24. Vale dizer, não se vislumbrando qualquer incompatibilidade ou pontos de conflito entre as disposições do Decreto-Lei n.º 1.089, de 1970, e as do Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/99), conclui-se que elas permanecem concomitantemente em vigor e, assim, de cumprimento mandatório, sob os auspícios do que se costuma denominar princípio da legalidade cerrada, devendo ser aplicadas as limitações estabelecidas por ambos instrumentos normativos.

DA NATUREZA DOS PAGAMENTOS REALIZADOS

25. Em síntese, defende a Recorrente que o artigo 22 da Lei n.º 4.506, de 1964, seria inaplicável ao caso, uma vez que: *(i)* referida norma trata apenas da classificação de rendimentos das pessoas físicas para fins de declaração anual; *(ii)* a Coordenação do Sistema de Tributação, através do Parecer CST n.º 520, de 1989, confirmou esse fato; e *(iii)* existe regime próprio para pagamentos de direitos de autor previsto no art. 709 do RIR/99.

26. O mencionado dispositivo legal ostenta a seguinte redação:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei n.º 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei n.º 2.287, de 1986)

- a) direito de colhêr 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.

27. Como é cediço, a Lei n.º 9.279, de 1996 (Lei de Propriedade Industrial), Lei n.º 9.609, de 1998 (Lei de Propriedade Intelectual de Programas de Computador) e Lei n.º 9.610, de 1998 (Lei de Direitos Autorais), não fazem menção a "royalties", não sendo possível extrair dessas normas elementos que possam colaborar com a definição da natureza dos pagamentos realizados em contrapartida aos direitos cedidos para uso, isto é, se podem ser classificados como "royalties", como entende a fiscalização, ou como "aluguéis", como pretende a Recorrente com base nos artigos 21, IV e 71 da Lei n.º 4.506, de 1964, a saber:

Art. 21. Serão classificados como aluguéis os rendimentos de qualquer espécie oriundos da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como: (Vide Decreto-Lei n.º 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei n.º 2.287, de 1986)

(...)

IV - Direito de uso ou exploração de películas cinematográficas;

(...)

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;
- f) 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.

28. Portanto, ao contrário do que alega a Recorrente, a situação versada nos autos não reclama a aplicação do artigo 110 do Código Tributário Nacional, uma vez que não se verifica a existência de definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado passíveis de serem alterados pela legislação tributária.

29. Além disso, também não milita a favor da distinção entre direitos autorais e royalties o simples fato do seu tratamento ter sido conferido em artigos separados do RIR/99, posto que, com bem asseverado pela r. decisão recorrida, "o art. 709 inicia cobrindo uma enorme gama de causas de pagamentos, como mostra a expressão 'a qualquer título, de qualquer forma de direito ...' - o que, obviamente, incluiria os royalties, se estes tivessem a mesma alíquota -, e termina incluindo 'transmissão, por meio de rádio ou televisão ...'. Assim, a tese de que haveria, no caso, duas regras tributárias, uma para pagamento de direitos autorais (art. 709), e outra para pagamento de royalties (art. 710), não se sustenta, não só pelo exame agora realizado desses artigos, mas, também, em razão de já ter sido visto que o pagamento pela exploração de direitos autorais, 'ipsis litteris', configura pagamento de royalties quando destinado à pessoa jurídica, detentora de direitos autorais, como no caso em tela".

30. Ademais, a circunstância dessa separação ter persistido no RIR/2018 não indica que tenha havido qualquer distinção anterior, mas apenas reflete má técnica legislativa.

31. Já os artigos 49 e 50 da Lei nº 9.610, de 1998, são categóricos ao disporem sobre o licenciamento de direitos autorais. Confira-se:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

II - somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita;

III - na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos;

IV - a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário;

V - a cessão só se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato;

VI - não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato.

Art. 50. A cessão total ou parcial dos direitos de autor, que se fará sempre por escrito, presume-se onerosa.

§ 1º Poderá a cessão ser averbada à margem do registro a que se refere o art. 19 desta Lei, ou, não estando a obra registrada, poderá o instrumento ser registrado em Cartório de Títulos e Documentos.

§ 2º Constarão do instrumento de cessão como elementos essenciais seu objeto e as condições de exercício do direito quanto a tempo, lugar e preço.

32. A cláusula 3 do contrato de licença consolidado em 01.10.2002 entre TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company (licenciante) e a Recorrente (licenciada), estabelece de forma clara que seu objeto compreende o direito de exibir e distribuir filmes longa metragem (fls. 157/175). Confira-se:

**AMENDED AND RESTATED LICENSE
AGREEMENT
(BRAZIL)**

WHEREAS, TCF HUNGARY FILM RIGHTS EXPLOITATION LIMITED LIABILITY COMPANY, a limited liability company organized and existing under the laws of the Republic of Hungary, registered under the registration number Cg. 01-09-876452 ("Licensor") and FOX FILM DO BRASIL LTDA ("Licensee") entered into that License Agreement, dated as of October 1, 2002 (the "License Agreement");

**CONTRATO DE LICENÇA ALTERADO E
CONSOLIDADO
(BRASIL)**

CONSIDERANDO QUE, a TCF HUNGARY FILM RIGHTS EXPLOITATION LIMITED LIABILITY COMPANY, uma sociedade empresária limitada, constituída e existente sob as leis da República da Hungria, registrada sob número Cg. 01-09-876452 ("Licenciante") e a FOX FILM DO BRASIL LTDA ("Licenciada") celebraram o Contrato de Licença, datado de 1º de outubro de 2002 (o "Contrato de Licença");

[...]

3. **GRANT OF RIGHTS:** Subject to the conditions and limitations hereinafter set forth, Licensor hereby grants to Licensee, with respect to all those feature length motion pictures acquired or produced by Licensor for which Licensor has distribution rights for the Territory ("Picture(s)") the exclusive rights of

3. **CONCESSÃO DE DIREITOS:** Sujeito às condições e limites estabelecidos no presente instrumento, a Licenciante, neste ato, concede à Licenciada, com relação aos filmes longa metragem adquiridos ou produzidos pela Licenciante, dos quais a Licenciante detem os direitos de distribuição

theatrical distribution and theatrical exhibition, non-theatrical distribution and non-theatrical exhibition and the right to sublicense these rights throughout Territory ("Rights Granted").

no Território ("**Filme(s)**") os direitos exclusivos de distribuição cinematográfica, exibição cinematográfica, distribuição não cinematográfica e exibição não cinematográfica, e o direito de sublicenciar esses direitos no Território ("**Direitos Concedidos**").

33.Segundo prescreve o artigo 7º, VI da mesma Lei nº 9.610, de 1998, “São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: (...) VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas (...)”.

34.Bem se vê, pois, que o contrato em questão, na medida em que instrumentaliza condições para a distribuição e exibição de obra cinematográfica, bem como autoriza o sublicenciamento do direito de distribuir e de exibir aquelas mesmas obras, versa sobre obras intelectuais submetidas às regras de proteção de direitos autorais, distanciando-se do conceito de locação e de aluguel, conforme delineados nos artigos 565 a 578 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Art. 566. O locador é obrigado:

I - a entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertencas, em estado de servir ao uso a que se destina, e a mantê-la nesse estado, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário;

II - a garantir-lhe, durante o tempo do contrato, o uso pacífico da coisa.

Art. 567. Se, durante a locação, se deteriorar a coisa alugada, sem culpa do locatário, a este caberá pedir redução proporcional do aluguel, ou resolver o contrato, caso já não sirva a coisa para o fim a que se destinava.

Art. 568. O locador resguardará o locatário dos embaraços e turbações de terceiros, que tenham ou pretendam ter direitos sobre a coisa alugada, e responderá pelos seus vícios, ou defeitos, anteriores à locação.

Art. 569. O locatário é obrigado:

I - a servir-se da coisa alugada para os usos convencionados ou presumidos, conforme a natureza dela e as circunstâncias, bem como tratá-la com o mesmo cuidado como se sua fosse;

II - a pagar pontualmente o aluguel nos prazos ajustados, e, em falta de ajuste, segundo o costume do lugar;

III - a levar ao conhecimento do locador as turbações de terceiros, que se pretendam fundadas em direito;

IV - a restituir a coisa, finda a locação, no estado em que a recebeu, salvas as deteriorações naturais ao uso regular.

Art. 570. Se o locatário empregar a coisa em uso diverso do ajustado, ou do a que se destina, ou se ela se danificar por abuso do locatário, poderá o locador, além de rescindir o contrato, exigir perdas e danos.

Art. 571. Havendo prazo estipulado à duração do contrato, antes do vencimento não poderá o locador reaver a coisa alugada, senão ressarcindo ao locatário as perdas e danos resultantes, nem o locatário devolvê-la ao locador, senão pagando, proporcionalmente, a multa prevista no contrato.

Parágrafo único. O locatário gozará do direito de retenção, enquanto não for ressarcido.

Art. 572. Se a obrigação de pagar o aluguel pelo tempo que faltar constituir indenização excessiva, será facultado ao juiz fixá-la em bases razoáveis.

Art. 573. A locação por tempo determinado cessa de pleno direito findo o prazo estipulado, independentemente de notificação ou aviso.

Art. 574. Se, findo o prazo, o locatário continuar na posse da coisa alugada, sem oposição do locador, presumir-se-á prorrogada a locação pelo mesmo aluguel, mas sem prazo determinado.

Art. 575. Se, notificado o locatário, não restituir a coisa, pagará, enquanto a tiver em seu poder, o aluguel que o locador arbitrar, e responderá pelo dano que ela venha a sofrer, embora proveniente de caso fortuito.

Parágrafo único. Se o aluguel arbitrado for manifestamente excessivo, poderá o juiz reduzi-lo, mas tendo sempre em conta o seu caráter de penalidade.

Art. 576. Se a coisa for alienada durante a locação, o adquirente não ficará obrigado a respeitar o contrato, se nele não for consignada a cláusula da sua vigência no caso de alienação, e não constar de registro.

§ 1º. O registro a que se refere este artigo será o de Títulos e Documentos do domicílio do locador, quando a coisa for móvel; e será o Registro de Imóveis da respectiva circunscrição, quando imóvel.

§ 2º. Em se tratando de imóvel, e ainda no caso em que o locador não esteja obrigado a respeitar o contrato, não poderá ele despedir o locatário, senão observado o prazo de noventa dias após a notificação.

Art. 577. Morrendo o locador ou o locatário, transfere-se aos seus herdeiros a locação por tempo determinado.

Art. 578. Salvo disposição em contrário, o locatário goza do direito de retenção, no caso de benfeitorias necessárias, ou no de benfeitorias úteis, se estas houverem sido feitas com expresso consentimento do locador.

35. Ademais, também não se observa a indevida extensão que a Recorrente alega que a alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei n.º 4.506, de 1964, teria sofrido pelo inciso I do artigo 353, I do RIR/99.

36. Isto porque, ao se valer da expressão “sócios”, o dispositivo legal abarcou todas as modalidades de relações societárias, incidindo na antiga e surrada regra de hermenêutica, segundo a qual “onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir”.

37. Dessa forma, quando o dispositivo regulamentar menciona “sócios, pessoas físicas ou jurídicas”, está apenas explicitando o próprio conteúdo semântico da expressão “sócios”.

38. Alerta-se, outrossim, que o complemento “seus parentes ou dependentes” de que se valeu o dispositivo legal, indubitavelmente se refere aos dirigentes e aos sócios que possuam capacidade de ter parentes ou dependentes, mas sem excluir as pessoas jurídicas que, obviamente, não os têm.

39. Porém, muito embora todo o arcabouço legislativo em exame possa sugerir que a remuneração dos direitos autorais é realizada por meio do pagamento de royalties, verifica-se que, como bem apontado pela Recorrente, o Parecer CST n.º 520, de 1989, é de meridiana clareza ao dispor que “a interpretação do artigo 32 do RIR/80 como a do artigo 22 da Lei n.º 4.506/64 consagra a distinção e não a identidade, entre ‘royalties’ e direitos autorais, já que a expressão ‘como royalties’ quer dizer ‘como se royalties fossem’. A equiparação de direitos autorais a ‘royalties’ foi feita exclusivamente para fins de classificação de rendimentos de pessoa física, não cabendo essa equiparação para as pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal”.

40. Ora, muito embora a r. decisão recorrida tenha afirmado que “de 1989 a estes tempos, ocorreram inúmeras alterações na legislação tributária brasileira, inclusive na do

IRPJ, que impuseram restrições à dedução desses gastos”, que “outros campos do Direito Civil também sofreram inúmeras inovações, como por exemplo, a Lei n.º 9.610, de 1998, que alterou, atualizou e consolidou a legislação sobre direitos autorais, dentre outras providências”, e que “o Parecer, nesse quesito, é inaplicável aos fatos ocorridos em 2016”, é indene de dúvidas que a norma interpretada, qual seja, o artigo 22 da Lei n.º 4.506, de 1964, permaneceu incólume.

41. De outra parte, não se observam diferenças significativas entre as disposições do artigo 32 do RIR/80, vigente na data em que o parecer foi emitido, e as do artigo 52 do RIR/99, este último em vigor à época dos fatos geradores. Confira-se:

RIR/80:

Art. 32. Serão também classificados na cédula E, como royalties, os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como (Lei n.º 4.506/64, art. 22, e Decreto-Lei n.º 1.642/78, art. 6º):

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

II - direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

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

IV - exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, cabendo, neste último caso, a inclusão dos aludidos rendimentos na cédula D.

§ 1º Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos royalties serão classificados nesta cédula (Lei n.º 4.506/64, art. 22, § único, e Decreto-Lei n.º 1.642/78, art. 6º).

§ 2º Será também incluído nesta cédula o produto da alienação, a qualquer título, de marcas de indústria e de comércio, e de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação (Lei n.º 3.470/58, art. 75, e Lei n.º 4.506/64, art. 22, c).

RIR/99:

Art. 52. São tributáveis na declaração os rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos, tais como (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 22, e Lei n.º 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 n.º 4.506, de 1964, art. 22, parágrafo único).

42. À mingua de alterações essenciais na legislação que deu ensejo ao Parecer CST n.º 520, de 1989, e não se tendo notícias de posteriores manifestações da administração tributária em sentido diverso, não se pode olvidar que as conclusões lá expostas permaneceram híidas, não havendo como se abstrair a interpretação conferida por aquele ato concebido pela Coordenadoria do Sistema de Tributação, sob pena de grave contrariedade ao princípio da proteção da confiança legítima, aplicável *“quando um ato normativo, presumidamente válido, cria, na esfera jurídica do particular, uma presumível expectativa quanto ao seu cumprimento”*¹.

¹ ÁVILA, Humberto Bergmann, “Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte”, Revista Diálogo Jurídico, n.º 13, 2002

43.A propósito do reflexo das manifestações da administração pública na órbita dos particulares, confirmam-se as lições de Luís Flávio Neto², para quem:

“Ao mesmo tempo em que a certeza do direito é fundamental, ‘a interpretação é inesgotável, o que importa reconhecer que os processos de geração de sentido continuam, incessantemente’¹⁸. De um mesmo texto legislado, interpretações variadas podem dar origem a normas jurídicas diferentes. Não são raras as vezes que compreensões antagônicas são sustentadas por parte do Fisco e do contribuinte.

No âmbito do Direito tributário, o relacionamento entre a Administração Pública e o particular ganha cores ainda mais vivas, posto que rotineiro e, nos dias atuais, de intensidade elevada. Nesse ambiente, é essencial que o cidadão-contribuinte tenha condições de pautar-se de boa-fé na forma como a Administração Fiscal interpreta e aplica reiteradamente uma certa norma jurídica para, assim, organizar as suas atividades e os seus investimentos, sem o risco de vir a ser tributado de forma mais severa ou mesmo punido caso adote tais diretrizes. A passagem do status de súdito para cidadão racional garante ao indivíduo o direito à previsibilidade de seus atos, de tal forma que, ao conhecer a perspectiva do Fisco sobre o Direito posto, seja possível ter segurança jurídica quanto às consequências que devem ser experimentadas a partir das condutas praticadas.

Quando o Fisco emite um ato administrativo, tornando transparente a sua interpretação quanto à mais correta aplicação do Direito a uma determinada situação, instala-se um farol em meio à tempestade de incertezas em que muitas vezes navegam os particulares: o contribuinte passa a ter a legítima expectativa quanto à forma como a outra parte da relação jurídico-tributária deverá atuar. Sob um ponto de vista pragmático, tais atos administrados, dotados de presunção de legitimidade, têm o potencial de induzir grande parte da coletividade a adotar igual interpretação sem maiores questionamentos.

Aplicam-se, também no Direito tributário, os mesmos princípios suscitados acima, na análise de outros ramos do Direito, traduzidos em uma norma geral de não autuação de condutas condizentes com interpretações oficiais do Fisco.

O elevado grau de complexidade do Direito tributário brasileiro, contraposto ao direito fundamental à segurança jurídica, exige que se atribua relevância às interpretações manifestadas pela Administração Tributária, com a proteção da legítima confiança do contribuinte e a consequente proibição de comportamentos contraditórios pelas autoridades fiscais.

A validade, a vigência e a eficácia das normas tributárias, como bem suscita Humberto Ávila¹⁹, devem ser investigadas sob ‘perspectiva que conjugue equilibradamente o modo, o ritmo e a intensidade do exercício dos direitos fundamentais com o modo, o ritmo e a intensidade da atuação estatal’. A segurança jurídica, nessa condição de princípio-condição, torna essencial a preservação da confiança e da não surpresa quanto aos atos administrativos: ‘o Estado não pode nem se afastar injustificadamente das suas próprias posições, nem pode deixar de atribuir tratamento uniforme a todos os cidadãos’, afinal, ‘como os atos administrativos se revestem de força normativa, também a confiança daqueles que acreditaram na sua aparência de legitimidade deve ser protegida’, leciona Ávila.

A segurança jurídica, na feliz colocação de Leandro Paulsen²⁰, representa ‘valor supremo’ do Estado Democrático, como ‘qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção’, encontrando dimensões variadas, entre as quais a ‘confiança no tráfico jurídico’, que prescreveria a proteção da boa-fé e da aparência.

A tutela da boa-fé e da legítima confiança, com a consequente proibição de comportamentos contraditórios da Administração Fiscal, também encontra fundamento no princípio da legalidade, cuja proteção se estende àqueles que utilizam o Direito como fundamento para o direcionamento de livre arbítrio que lhes é inerente²¹. Leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho²² que, ‘dado que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em

² FLÁVIO NETO, Luís, “Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: nemo potest venire contra factum proprium”, Revista Direito Tributário Atual nº 36, 2016., IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

virtude de lei, a segurança jurídica a que faz jus o contribuinte entronca diretamente com a tese ou princípio da ‘proteção da confiança’ ”.

¹⁸CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, prefácio à 13. ed.

¹⁹ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no direito tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2009, p. 486; 491; 765.

²⁰PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 98 e seg.

²¹Nesse sentido, vide: ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no direito tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2009, p. 487-95.

²²COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 397 e seg.

44. Portanto, infere-se que assiste razão à Recorrente quanto ao fato de que as conclusões do Parecer CST nº 520, de 1989, em atenção aos princípios da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva e da segurança jurídica, permaneciam integralmente válidas e aplicáveis, de modo que a equiparação de direitos autorais a royalties somente se viabilizava no caso da tributação de pessoas físicas. Para os demais efeitos tributários, de acordo com a diretriz oriunda do referido parecer e que orientou o comportamento dos contribuintes, não há como se entender que os direitos autorais estavam abrangidos pelo conceito de royalties.

45. Nesse passo, quando o inciso I do artigo 353 do RIR/99 dispunha que não eram dedutíveis “*os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes*”, diante da interpretação conferida pelo Parecer CST nº 520, de 1989, tem-se não estavam abrangidos os direitos autorais, de modo a inexistir restrição de dedutibilidade em razão da qualidade de sócio da entidade recebedora.

46. Desse modo, considerando-se que as remessas ao exterior a título de remuneração pelo licenciamento do direito de exploração econômica de filmes licenciados, que, ao teor do Termo de Constatação Fiscal de fls. 5479/5544, representam pagamentos de direitos autorais, não estavam submetidas à limitação de que cuida o artigo 22 da Lei nº 4.506, de 1964, é inevitável concluir pela improcedência da glosa das respectivas despesas, devendo ser cancelado o lançamento.

47. Da mesma forma, não se reconhecendo que os pagamentos realizados pela Recorrente pudessem ser classificados como royalties, igualmente não subsiste fundamento para a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) de que trata o §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168, de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001.

DO RECURSO DE OFÍCIO

48. O Recurso de Ofício supera o limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, razão pela qual dele conheço.

49. Inobstante os fundamentos alinhavados no tópico anterior serem suficientes para, *per se*, autorizar o cancelamento integral dos lançamentos, cumpre reconhecer que a r. decisão recorrida também deve ser prestigiada por seus próprios fundamentos, no que toca à exoneração de parte do crédito tributário lançado a título de IRPJ, referente à glosa da dedução

da despesa com royalties pagos à empresa que não fazia parte do quadro societário da Recorrente, conforme os trechos a seguir reproduzidos:

(...)

O interessado sustenta, na sua defesa, que a dedução de parte dos royalties está correta, pois a TCF International Television, uma das destinatárias dos pagamentos, não era sua sócia, e que, em 2016, suas sócias eram: TCF International Corporation, TCF Fox Inter-America, Inc, com o ingresso, a partir de 30/06/2016, da TCF Film International.

Portanto, “a contrario sensu”, o interessado admite que as despesas com royalties pagos à sua sócia TCF International Corporation são indedutíveis, razão pela qual a respectiva glosa deve ser mantida.

Por conseqüência, a glosa referente à TCF International Television, que, de fato, não era sócia do interessado, deve ser excluída da glosa total, como segue:

GLOSA		
LANÇADA	EXONERADA	MANTIDA
153.550.263,91	34.708.206,51	118.842.057,40

Dessa forma, esse argumento é procedente.

50. Realmente, a posição adotada pela r. decisão recorrida está alinhada à Solução de Consulta COSIT nº 182, de 2019, assim ementada:

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.

51. De mais a mais, é sabido que a legislação tributária, quando pretende alcançar pessoas vinculadas, adota expressões como *pessoa ligada*, *pessoa vinculada*, *empresa interdependente*, *parte dependente*, etc. Ao adotar a expressão “sócio”, deve-se entendê-la dentro do seu conceito jurídico, que pressupõe a existência de relação societária concebida segundo as normativas do direito comercial.

52. Nesse contexto, não há como se ampliar a dicção legal para, tendo em vista que a empresa **TCF International Television** integrava o mesmo grupo econômico ou, de alguma forma, era vinculada à Recorrente, entendê-la como sócia, na acepção jurídica do termo.

53. Conseqüentemente, não merece provimento o Recurso de Ofício.

DISPOSITIVO

54. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, nego provimento ao Recurso de Ofício e asfasto a preliminar de nulidade suscitada no Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento para o fim de cancelar os lançamentos de IRPJ e de CIDE.

55. Se vencido, passo a apreciar as questões subsidiárias.

DA QUALIFICAÇÃO E AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

56. Os itens 3.1.3 e 3.1.4 do TCF de fls. 5479/5544 expõem os seguintes motivos que conduziram à qualificação e ao agravamento da multa de ofício:

3.1.3 Da aplicação de multa qualificada

Esta fiscalização aplicou a multa qualificada de 150%, conforme previsto no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96, que, por sua vez, remete aos artigos 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/64, abaixo citados:

(...)

A seguir, traçamos uma recopilação dos fatos relatados anteriormente no presente termo que evidenciam que a conduta do contribuinte, durante vários anos-calendário, perfaz ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, bem como o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64):

3.1.3.1

Conforme já relatado anteriormente, em impugnação a Auto de Infração 19515.720.199/2018-51, que versava sobre a mesma matéria, o contribuinte alegou:

“Assim, caso as dd. autoridades fiscais quisessem, de fato, demonstrar o vínculo societário existente entre a TCF e o grupo Fox, deveriam ter apresentado os documentos societários pertinentes ou, ao menos, requerido à Impugnante a apresentação de um organograma contendo a relação das empresas pertencentes ao grupo Fox. ”

Durante o presente procedimento fiscal, quando intimado a informar o quadro societário e diretivo das empresas *Twentieth Century Fox International Corporation; Twentieth Century Fox Film International, Twentieth Century Fox Inter-America*, (empresas que compõem o próprio quadro societário da fiscalizada) e *Twentieth Century Fox International Television* em 23/09/2019, o contribuinte declarou o seguinte:

“3. A Sociedade não dispõe de informações relativas ao quadro societário e diretivo das empresas mencionadas no Termo em questão, tendo em vista que tais empresas não estão sob o seu controle societário e/ou administrativo. ”

Assim, quando solicitados os dados, primeiramente a fiscalizada se esquivou a fornecê-los, sem nenhuma justificativa plausível.

3.1.3.2

Em 22/11/2019, foi emitido Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 6, fazendo constar ao contribuinte que, apesar de sua declaração anterior, a empresa *Twentieth Century Fox International Corporation* compõe o quadro societário da empresa fiscalizada desde 1997. Conforme 17ª. alteração contratual, a empresa *Twentieth Century Fox Film International* passou a integrar o quadro societário da fiscalizada em 30/06/2016.

Foi destacado ainda que, entre os documentos apresentados, na alteração do contrato de licenciamento, datada de 02 de outubro de 2017, com vigência a partir de 1º de julho de 2016, consta que a *Twentieth Century Fox International Corporation* é sucessora da *TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company* ("Licenciante") [doravante nomeada como *TCF Hungary*].

Por tais motivos, o contribuinte foi reintimado a informar o quadro societário e diretivo das empresas envolvidas, à época dos fatos.

Em resposta a esta reintimação, o contribuinte apresentou, em 16/12/2019, quadro societário de algumas das empresas citadas, acompanhado da seguinte declaração:

“A Sociedade apresenta a declaração anexa (Doc. 01), na qual apresenta o quadro societário das empresas mencionadas acima. Nesse documento, a Sociedade incluiu todas as informações que pode levantar sobre a composição societária das empresas, ressaltando novamente que não tem acesso a informações completas sobre todas as empresas do grupo Fox.” [grifou-se]

Argumentando não ter acesso a outras operações do grupo, a fiscalizada ocultou o vínculo da TCF Hungary com a TCF Eastern Europe, na qual participa, com 99% das cotas, a TCF International Corporation, sócia direta da fiscalizada, que por sua vez depende 100% da TCF Film Corporation, a efetiva detentora dos direitos protegidos pelo contrato de licenciamento.

Tampouco se manifestou a respeito dos cargos diretivos das empresas envolvidas.

Desta forma, mesmo quando reintimada, a fiscalizada ocultou a parte dos vínculos empresariais que esclareceria a circulação dos direitos entre o grupo.

3.1.3.3

O contribuinte foi também intimado a informar data de evento de sucessão da *TCF Hungary* ("Licenciante") pela *Twentieth Century Fox International Corporation*, sócia da fiscalizada, bem como quadro societário de ambas à época dos fatos.

A respeito, o contribuinte apenas declarou:

“Como dito acima, a Sociedade não tem acesso a informações completas sobre as operações de todas as empresas do Grupo Fox, sendo envolvida apenas nas operações que tem efeitos diretos em seus negócios. Considerando o texto do aditivo do contrato de licenciamento de que é parte (Doc. 02), a Sociedade infere que a sucessão ocorreu em 01 de julho de 2016.

O contribuinte não informa, portanto, o motivo de sua própria sócia *TCF International Corporation*, sucessora da *TCF Hungary*, desconhecer os fatos relativos ao evento de sucessão mencionado no contrato.

3.1.3.4

Por meio do mesmo termo, o contribuinte foi intimado a esclarecer o motivo das cessões de direitos realizadas pela *TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company* em favor da *Twentieth Century Fox Film International, Inc.* (sócia da fiscalizada) e por esta em favor das empresas *Twentieth Century Fox International Corporation* (também sócia da fiscalizada) e *Twentieth Century Fox International Television*.

A respeito, o contribuinte apenas declarou:

“O grupo empresarial optou por realizar uma reorganização operacional e efetivou uma cessão e assunção não onerosa de Direitos, a qual foi aplicada para os contratos firmados pela Sociedade. Embora tenha havido uma alteração na titularidade dos direitos, não houve nenhuma alteração na sistemática de licenciamento praticada pela Sociedade.”

Ou seja, não se esclarece, em nenhum momento:

1. O motivo pelo qual o contrato de licenciamento tenha sido feito com a empresa *TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company*, uma vez que **os direitos protegidos pertencem à Twentieth Century Fox Film Corporation.**
2. O motivo pelo qual esta empresa do grupo – *TCF Hungary* – transferiu, não onerosamente, os direitos às sócias da fiscalizadas (*TCF International Corporation* e *TCF Film International*)”

3.1.3.5

Tampouco se esclarece, em nenhum momento, porque os contratos com as emissoras de televisão somente mencionam a *TCF International Television*, nunca a *TCF Hungary*.

Destaca-se que a cessão de direitos ocorreu somente em 2014 e os contratos com emissoras de televisão são anteriores a esta data.

3.1.3.6

Corroborando estas imprecisões e omissões, verifica-se que a cessão de direitos de licenciamento intergrupo foi feita sem maiores formalidades, conforme se lê nos contratos de cessão e assunção apresentados:

“3. Este Contrato de Cessão e Assunção pode ser executado em duas ou mais vias, cada uma das quais será considerada original, mas todas juntas constituirão um e o mesmo instrumento. Uma cópia assinada deste Contrato entregue por fac-símile, e-mail ou outro meio de transmissão eletrônica será considerada como tendo o mesmo efeito legal que a entrega de uma cópia assinada original deste Contrato”.

3.1.3.7

Por fim, cabe destacar que a conduta do contribuinte vem sendo reiterada por vários anos-calendário, tendo como consequência que os resultados obtidos no país tenham sido artificialmente transformados em prejuízos fiscais por vários anos.

Neste sentido, verifica-se que o Auto de Infração lavrado no processo 19515.720.199/2018-51 tem como base a mesma conduta, embora, naquela ocasião, não tenham sido trazidos ao conhecimento da autoridade fazendária algumas das transações verificadas durante o presente procedimento fiscal.

3.1.4 Da multa agravada

A recusa de prestação de informações à Fazenda Nacional é prática vedada pelo artigo 972 do Decreto 9.580/2018, o qual se complementa com o dever de informar dos que pagam rendimentos a residente no exterior (art. 772 do RIR/2018).

Conforme mencionado, a falta de esclarecimento a respeito dos fatos relatados prejudicou a Fazenda Pública já desde a fiscalização anterior (processo 19515.720199/2018-51), no qual a autoridade julgadora de 1ª instância, ao não ter acesso às informações sobre as relações entre a empresa *TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company* e a real detentora dos direitos protegidos, *Twentieth Century Fox Film Corporation*, julgou improcedente parte do crédito tributário lançado, justamente aquela que correspondia aos pagamentos feitos por meio da *TCF Hungary*.

Durante o presente procedimento, conforme relatado nos itens **3.1.3.1**, **3.1.3.2**, **3.1.3.3** e **3.1.3.4**, o contribuinte, intimado e reintimado, deixou de esclarecer fatos relativos ao quadro societário e diretivo das empresas do grupo *Twentieth Century Fox* envolvidas nas operações, bem como os motivos das transações entre elas (sucessão, cessões etc.).

A falta de atendimento à intimação para prestar esclarecimentos evidenciou-se injustificada. Como alertado ao contribuinte em 22/11/2019, tal conduta caracteriza embaraço à fiscalização (art. 966 do RIR/2018) e ensejou a majoração das multas aplicadas, de acordo com o previsto no art. 44, § 2º, I da Lei. 9.430/96 e art. 1.000, I do Decreto 9.580/2018.

57. Em resumo, percebe-se que a fiscalização baseou-se em três aspectos nucleares para concluir pela qualificação da multa de ofício: *(i)* discrepância com alegações deduzidas em processo administrativo distinto (19515.720.199/2018-51), cujo objeto também indicaria *(ii)* reiteração da conduta infracional; bem como *(iii)* falta de explicações sobre cláusulas contratuais e sobre a composição societária e diretiva das empresas integrantes do grupo econômico integrado pela Recorrente, sendo estes últimos fatos também motivadores do agravamento da multa.

58. Pois bem, ainda que se espere que os atores do processo administrativo fiscal ajam com coerência e boa-fé durante todo o curso processual, não se pode adotar como fundamento para a qualificação da multa a eventual contradição existente entre afirmações feitas

pelo contribuinte em processo administrativo diverso, cujos efeitos devem ser sopesados e, se for o caso, submetidos aos efeitos legais pertinentes no bojo do feito onde foram apresentadas.

59. Além disso, nesse ponto, verifica-se que a Recorrente, conforme narrou a própria fiscalização, trouxe alegações nos autos do processo 19515.720.199/2018-51 apenas relacionadas ao ônus probatório, isto é, sobre a quem competia produzir os documentos societários em questão, atitude que se insere no exercício do direito de defesa.

60. No mais, sabe-se que se trata de grupo empresarial composto por várias empresas estrangeiras, de complexa estrutura societária, sendo temeroso presumir que o braço brasileiro, representado pela Recorrente, dispusesse de acesso completo a informações sobre toda a composição societária e diretiva do grupo, bem como sobre as razões que motivaram a redação de determinadas cláusulas contratuais, e, a partir disso, pressupor a prática de “*ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, bem como o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores*” (arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964).

61. Em verdade, apesar de até ser possível, num rigor exacerbado, considerar que a Recorrente teria sido desidiosa no atendimento às solicitações da fiscalização, tal circunstância não se amolda ao conceito de dolo, isto é, a vontade livre e deliberada de praticar a conduta infracional, indispensável para a configuração de sonegação e fraude.

62. Pelos mesmos motivos, não se percebe fundamento suficiente para o agravamento de que trata o §2º do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

63. Em adição, constata-se que a r. decisão recorrida, como bem alertou a Recorrente, repeliu as alegações defensivas adotando fundamentos fáticos distintos daqueles dos quais a fiscalização se valeu para alicerçar a qualificação da multa, *ex vi* dos seguintes excertos:

MULTA QUALIFICADA.

Note-se que apesar do interessado ter escriturado todas as suas despesas com royalties como se a licenciante fosse a TCF HUNGARY (fl. 5753), a fiscalização demonstrou que isso não representava a realidade dos fatos, inclusive porque a TCF HUNGARY tornou-se uma “holding”, a partir de 01/07/2014 (fls. 5754 e 5755), tendo cedido todos os seus direitos de licenciamento à TCF Film International, que, por sua vez, cedeu uma parte deles à TCF International Television, ainda em 2014 (fl. 5756).

É óbvio que o interessado sabia que a TCF HUNGARY, desde outubro de 2014, já não era mais sua licenciante, inclusive por ter passado a remeter os royalties para as empresas nos EUA.

Portanto, há que se concluir que o interessado, deliberadamente, escriturou todas as suas despesas com royalties em nome da TCF HUNGARY, que nunca foi sua sócia, para deduzir toda a sua despesa com royalties.

Tendo sido essa conduta repetida reiteradamente nos anos-calendário de 2014 e 2015, resta clara a intenção de sonegar o IRPJ, fraudando a escrituração, com o objetivo de iludir a fiscalização, razões pelas quais a multa qualificada deve ser mantida.

64. Assim, em remate, constata-se que a r. decisão recorrida, ao manter a qualificação da penalidade baseada no fato de que “*o interessado, deliberadamente, escriturou todas as suas despesas com royalties em nome da TCF HUNGARY, que nunca foi sua sócia,*

para deduzir toda a sua despesa com royalties”, claramente inovou o lançamento, modificando-lhe os critérios jurídicos, ao arripio do estatuído no artigo 146 do Código Tributário Nacional³.

65. Portanto, merece ser afastada a qualificação e o agravamento em causa.

DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA ISOLADA SOBRE A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL DE IRPJ

66. Conforme notícia o item 3.1.2 do TCF de fls. 5479/5544, a falta de recolhimento de IRPJ referente ao ano-calendário de 2016 redundou, além da **multa de ofício** pela a insuficiência ou falta de pagamento após o término do ano-calendário, também na aplicação de **multa isolada** sobre as estimativas mensais. Confira-se:

3.1.2 Da aplicação de multa isolada decorrente de insuficiência de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ

Dispõe a Lei 9.430/96, em seu artigo 1º que “a partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário”. Em seu art. 2º prevê uma forma alternativa de apuração do lucro, por opção do contribuinte:

Art.2º – A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo 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.

A empresa optou por esta forma de apuração do lucro real, conforme se verifica na ECF entregue e nos valores alocados em compensações referentes aos períodos de janeiro, fevereiro, março, agosto, setembro e outubro de 2016. Assim, nos termos do artigo 3º, parágrafo único da Lei 9.430/96, obrigou-se a efetuar o recolhimento mensal das estimativas do imposto.

O artigo 230 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) prevê uma única hipótese para a falta de recolhimento ou redução da parcela a ser paga:

Art. 230. 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 1º):

I – deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário

Verifica-se que a empresa efetuou balancetes mensais com finalidade de suspender ou reduzir o pagamento das estimativas mensais de IRPJ. Entretanto, aos resultados apurados mensalmente pelo contribuinte devem ser adicionadas as despesas indedutíveis com royalties pagos à sócia *Twentieth Century Fox Film Corporation*, por meio de empresas intermediárias, *Twentieth Century Fox International Corporation* e *TCF International Television*.

³ 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.”

O cálculo das estimativas mensais foi então refeito, conforme IN RFB 1700/2017, o que gerou, em muitos meses, diferenças no imposto mensal a recolher. Em favor do contribuinte, foram compensados mensalmente os prejuízos acumulados, na forma prevista no § 1º do art. 49 da IN 1700/2017, obedecendo ao limite de 30% do lucro calculado para cada período.

Desta forma, foram confrontados os valores das estimativas mensais a recolher com base na receita bruta e acréscimos e os valores calculados com base nos balancetes mensais corrigidos. Nos meses em que foi apurada falta ou insuficiência de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ, foi lançada a multa isolada de 50% do valor que deixou de ser recolhido, conforme determinado pelo artigo 44, II, b, da Lei n.º 9.430/96.

A apuração dos valores devidos consta no demonstrativo anexo a este termo.

Anexam-se ao presente processo tabelas em que se demonstram os cálculos mencionados.

Os valores devidos foram lançados por meio do presente Auto de Infração, protocolizado no processo n.º 10882-723.610/2020-11.

67.A súplica da Recorrente quanto à matéria comporta provimento nos termos da Súmula CARF n.º 105, a saber:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

68.De fato, ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2016, não é despendendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei n.º 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula, conforme já decidiu a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nos autos do processo 10665.001731/2010-92, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

(Acórdão 9101-005.080 – CSRF/1ª Turma, j. 01.09.2020)

69.Do voto vencedor de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos, que mais uma vez adoto como razão de decidir:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para mudar a *geografia* das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inoportunidade de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.

(...)

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consumção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

Frise-se que, *per se*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF n.º 105, mas também adoção do corolário da *consumção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

70. Por via de consequência, a multa isolada em questão merece ser cancelada.

DISPOSITIVO COMPLEMENTAR

71. Pelo exposto, tendo sido vencido quanto ao cancelamento dos lançamentos de IRPJ e de CIDE, dou provimento ao Recurso Voluntário para afastar a qualificação e o agravamento da multa de ofício, bem como para cancelar a multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas de IRPJ.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca

Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira – redator designado

Em que pese o substancial e muito bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, diante do debate havido quanto ao mérito da matéria e à constituição da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, decidiu, por voto de qualidade, pela improcedência do recurso voluntário em relação a estes temas, e a mim foi atribuída a atividade de redigir o voto vencedor destas matérias.

Início pela questão de mérito.

Em apertadíssima síntese, o nobre Conselheiro Relator deu provimento ao recurso voluntário por considerar que os recursos remetidos aos sócios da Recorrente domiciliados no exterior não teriam a natureza jurídica de royalties, mas sim de remuneração de direitos autorais.

Por via de consequência, as remessas efetuadas aos sócios no exterior não estariam pela indedutibilidade prevista no art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/1964 que ostenta a seguinte redação:

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;

Portanto, ainda que as outras argumentações da Recorrente tenham sido refutadas pelo voto vencido, no que concordo integralmente com o racional nele desenvolvido, como, segundo o nobre Relator, não se tratavam de royalties, os rendimentos remetidos ao exterior para sócios da Recorrente seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

O principal fundamento jurídico utilizado no voto vencido para estabelecer a natureza jurídica do rendimento remetido ao exterior foi a disposição do Parecer CST 520/1989 que, dentre outras considerações, estampou a seguinte conclusão (passagem extraída literalmente do voto vencido):

“a interpretação do artigo 32 do RIR/80 como a do artigo 22 da Lei nº 4.506/64 consagra a distinção e não a identidade, entre ‘royalties’ e direitos autorais, já que a expressão ‘como royalties’ quer dizer ‘como se royalties fossem’. A equiparação de direitos autorais a ‘royalties’ foi feita exclusivamente para fins de classificação de rendimentos de pessoa física, não cabendo essa equiparação para as pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal”.

Segundo o Parecer, portanto, a classificação dos rendimentos de direitos autorais como royalties, expressamente previstos na Lei nº 4.502/1964, aplicavam-se apenas e tão-somente à classificação dos rendimentos recebidos pela pessoa física. O texto do art. 22 da referida Lei possui a seguinte redação (com destaques acrescidos):

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 colhêr 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.

Inobstante a distância temporal do referido Parecer, longínquo tempo em que os rendimentos recebidos pela pessoa física eram classificados em “cédulas”, a conclusão a que se chegou naquela oportunidade levaria à seguinte contradição lógica: uma pessoa jurídica faria um pagamento a título de exploração de direito autoral a uma pessoa física, que seria obrigada a classifica-lo como royalty enquanto para a fonte pagadora o mesmo recurso teria classificação diversa. Para o recebedor, royalty, para a fonte pagadora, exploração de direito autoral.

Note-se, ademais, que o art. 71, parágrafo único, inciso “d” da mesma Lei determina que não são dedutíveis os “royalties” pagos a sócios ou dirigentes da empresa, seus parentes ou dependentes. E o que são esse royalties??? São aqueles mesmo previstos no art. 22 do exato e mesmo diploma legal.

Ou, por outras palavras e em sentido inverso, os royalties pagos a sócios ou dirigentes não são dedutíveis, segundo o texto legal, que também assevera que esse rendimentos recebidos pela pessoa física (sócio, que pode ser jurídica, ou dirigente) devem ser classificados como royalties. E royalties, no texto da Lei, englobam os pagamentos decorrentes da exploração do direito autoral.

Não há portanto como desconsiderar que o pagamento de royalties efetuado pela pessoa jurídica, que deve ser recebido com royalties pela pessoa física, possa ter, quanto à fonte pagadora, natureza jurídica distinta.

Como se não bastasse a clara determinação legal, a própria Recorrente admite que os recursos remetidos tem natureza de royalties, conforme excerto do relatório integrante do presente acórdão (com destaques acrescidos):

essa matéria já foi objeto de questionamento pelo fiscalizado, que foi anteriormente autuado com base nos mesmos fatos referentes a períodos anteriores; no entanto, na DRJ e no CARF (processo de nº 19515.720.199/2018-51), foi decidido que a remuneração em tela se tratava de royalties;

aliás, o próprio contribuinte, em outros documentos, classificou tais direitos como royalties, como, por exemplo:

a) na alteração do **contrato de licenciamento**, de 01/01/2010:

“A Licenciada deve remeter pagamento dentro de 30 dias do recebimento da notificação de designação de Filme Especial referente aos meses anteriores e **deve incluir o royalty do Filme Especial** nos pagamentos subsequentes feitos de acordo com o Contrato de Licença. Visando evitar dúvidas, o royalty total máximo cumulativo anual para o todo o ano-calendário não deve exceder 60% do Valor Bruto das Locações.” (negritei)

b) **na ECF 2016, os pagamentos estão registrados como royalties** (Bloco L210 – Informativo de composição de custos, linha 60, ordem 63 4 – Royalties e assistência técnica – exterior)

c) **o mesmo ocorre nas ECF 2014 e 2015;**

d) **na DIPJ 2013, os pagamentos estão registrados na ficha 44 em “Royalties pagos a beneficiários no país e no exterior – País Hungria (Exploração econômica dos direitos patrimoniais do autor, exceto software)”;**

Pelo exposto, e considerando as demais conclusões a que chegou o voto vencedor, especialmente quanto à abrangência da expressão sócios no texto legal, não há como dar provimento ao recurso voluntário nesta matéria, impondo-se a manutenção da decisão recorrida.

Quanto à multa isolada, a matéria é consabidamente objeto de divergências no âmbito deste Colegiado e de outros do CARF. Alinho-me aos que se posicionam pela possibilidade da sua exigência para os fatos geradores ocorridos a partir de 2007.

Peço vênia para adotar como fundamento para decidir, por concordar com seu teor, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no acórdão n.º 9101-005.695, de 13/08/2021:

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF n.º 105, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei n.º 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo

estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*!". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei n.º 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão n.º 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, *verbis*:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção da multa isolada aplicada pela autoridade fiscal.

CONCLUSÃO DO VOTO VENCEDOR

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, divirjo do Ilustre Conselheiro Relator quanto ao mérito da demanda e quanto à exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, impondo-se o NÃO PROVIMENTO do recurso voluntário nestas matérias.

(assinado digitalmente)
Maurício Novaes Ferreira
Redator designado