



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

Processo nº 10920.720822/2013-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.741 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria IRPJ - ROYALTIES
Recorrente MALWEE MALHAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA.
INCOMPETÊNCIA.

O suposto caráter confiscatório e não observância da capacidade contributiva, por ensejar análise de constitucionalidade de lei, está fora do âmbito de competência deste Conselho para fins de julgamento administrativo. Traduz o posicionamento a Súmula-CARF nº 2.

DESPESAS COM ROYALTIES. MERCADO TÊXTIL.
LICENCIAMENTO DE DIREITO AUTORAL. DESNECESSIDADE DE
REGISTRO NO INPI E NO BANCO CENTRAL. DEDUTIBILIDADE
LEGÍTIMA.

Apenas para licenciamentos de uso de marca, incidirão as regras contidas nos artigos 353 e 355, do RIR/99, exigindo-se o registro do contrato de licenciamento de uso de marca no INPI e no Banco Central para a dedução das despesas com royalties. Do contrário, em se tratando de contrato de licenciamento de direitos autorais, regidos pela Lei nº 9.610/1998, artigos 18 e 19, a dedutibilidade referente a mesma despesa é legítima, mesmo sem o registro no INPI e no Banco Central, posto que não é requisito necessário, para esta natureza de contrato, nos termos do artigo 299, do RIR/99.

ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS, MULTA DE MORA, JUROS E
ENCARGOS LEGAIS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Quanto à alegação de que não haveria incidência de acréscimos moratórios, multa de mora, juros e encargos legais sobre a multa de ofício, tal fato não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante do auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o compute de juros sobre a multa, independentemente de estarem sujeitos a parcelamento.

IRPJ E CSLL. AJUSTES NOS SALDOS DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DE CSLL.

A utilização dos saldos passíveis de aproveitamento, em razão da autuação, não prejudicam o contribuinte quando reduzem o valor constituído de crédito tributário. Ademais, ao final do processo administrativo, em caso de êxito, ainda que parcial, o montante utilizado a mais retornará a ele.

IRRF. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. ROYALTIES. CONTRATO DE LICENÇA DE DIREITOS AUTORAIS. BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR.

Independentemente de ter firmado contrato de licença de direitos autorais com autorização no Brasil, restando comprovado nos autos que na realidade o pagamento de royalties se deu, mesmo que de forma indireta, a residentes ou domiciliados no exterior, compete à fonte pagadora reter e recolher o imposto, posto que a retenção é exclusiva na fonte, a qual deverá entregar o valor líquido ao beneficiário, nos termos da legislação fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO. UTILIZAÇÃO ERRÔNEA DA BASE DE CÁLCULO DO IRRF. EQUÍVOCO FORMAL.

Evidentemente comprovado nos autos equívoco formal na utilização da base de cálculo do IRRF no momento de transportar valores da planilha apurada pela própria fiscalização para apurar o cálculo de multa e juros, tal engano deve ser sanado, recalculando-se os valores das penalidades com a base correta.

CTN. MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do Imposto de Renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente à glosa de despesas com royalties e corrigir inexatidão material na apuração do IRRF. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei, que votaram por dar provimento em maior extensão para cancelar a exigência da multa isolada. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

Processo nº 10920.720822/2013-13
Acórdão n.º **1402-002.741**

S1-C4T2
Fl. 4.341

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Marco Rogério Borges e Evandro Correa Dias.

Relatório

Adoto, em sua integralidade e por sua completude, o relatório do Acórdão de Impugnação nº 07-32.052, proferido em 26 de julho de 2013, pela 3ª Turma da DRJ em Florianópolis-SC (fl.4.042), além de tecer as atualizações processuais pertinentes.

Trata o presente processo de impugnação apresentada pela Contribuinte acima identificada contra o lançamento fiscal formalizado por meio dos autos de infração de fls. 1974 a 2010.

O lançamento se refere aos anos-calendário de 2009 e 2010, período em que a Contribuinte apurou o IRPJ com base no Lucro Real Anual. Os valores lançados encontram-se abaixo discriminados:

EXAÇÃO	PRINCIPAL	Valores em Reais
		MULTA PROPORCIONAL (75%)
Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	882.513,97	661.885,48
Multa Isolada Falta de recolhimento de estimativas IRPJ	1.946.853,51	—
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	326.273,97	244.705,48
Multa Isolada Falta de recolhimento de estimativas CSLL	700.867,26	—
Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)	5.409.765,13	4.057.323,90

LANÇAMENTO DE IRPJ

Do auto de infração, depreende-se que o lançamento a título de IRPJ decorreu de glosa de despesas com royalties e com multa, juros e encargos legais acrescidos a débitos tributários parcelados.

GLOSA DE DESPESAS COM ROYALTIES

Conforme a autoridade autuante esclarece no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1952 a 1973, na apuração da base de cálculo do IRPJ dos anos-calendário de 2009 e 2010, a Contribuinte deduziu valores a título de despesas com royalties.

Intimada a esclarecer a natureza das importâncias informadas nas linhas da DIPJ destinadas a royalties, a Contribuinte apresentou Contratos de Licenciamento em que se

compromete a pagar os referidos valores como contraprestação do direito de utilizar o material licenciado em produtos de sua fabricação, sob a forma de estampas, bordados, entre outras.

Ainda segundo o relato da autoridade fiscal, após ter sido intimada a apresentar a averbação dos referidos contratos de licenciamento no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), bem assim o registro no Banco Central do Brasil quanto aos contratos firmados com licenciantes domiciliadas no exterior, a Contribuinte informou não ter tomado tais providências.

Diante dessa resposta, a autoridade fiscal inferiu que “a contribuinte entende que tais remessas referem-se a direitos autorais e, por isso, estariam dispensados da averbação no INPI (beneficiário no Brasil ou no Exterior) e registro no BACEN (beneficiário no Exterior)”.

A inexistência de registro dos contratos no INPI e no Banco Central do Brasil torna-se relevante na medida em que a fiscalização entendeu que “os royalties pagos pela MALWEE MALHAS LTDA têm como objeto **personagens que foram transformados** em marca, devidamente registrada para exploração comercial”.

Os motivos que levaram a autoridade fiscal a concluir que, no presente caso, estaríamos diante de negócios jurídicos referentes a exploração de marcas – e não referentes a direitos autorais, como entende a Contribuinte – serão detalhados no voto, uma vez que correspondem ao cerne do litígio.

A relevância de tal conclusão para o desfecho da ação fiscal decorre do fato de que, segundo a alínea “a” do inciso V do art. 353 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), o registro do contrato no Banco Central do Brasil é condição de dedutibilidade de royalties pagos ou creditados pelo uso de marcas de indústria e comércio a beneficiário domiciliado no exterior. Além disso, o § 3º do art. 355 do RIR estabelece que a dedutibilidade das importâncias pagas a título de royalties pelo uso ou cessão de marcas somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no INPI.

Diante da inexistência de registro dos contratos de licenciamento no INPI e no Banco Central do Brasil, a autoridade fiscal glosou as despesas com royalties deles decorrentes, nos montantes de R\$ 9.610.241,26 e R\$ 10.112.076,50, relativamente aos anos-calendário de 2009 e 2010, respectivamente.

GLOSA DE DESPESAS COM MULTAS, JUROS E ENCARGOS PARCELADOS

A autoridade fiscal esclarece que a Contribuinte possui parcelamentos com a Receita Federal do Brasil e com a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), requeridos com base na Lei nº 11.941, de 2009, e formalizados em 20 de novembro de 2009.

Adicionalmente, informa que, no próprio ano de 2009, a Contribuinte registrou em conta de despesa valores incluídos no referido parcelamento, relativos a multas, juros e encargos legais (PFN) acrescidos a débitos de IRPJ, CSLL e IRRF (cfe. planilha de fls. 1923 e 1924).

No entanto, “considerando a máxima de que o acessório segue o principal”, a fiscalização entendeu que são indedutíveis os acréscimos legais em referência, justamente por estarem associados a débitos de IRPJ, CSLL e IRRF, indedutíveis na apuração do IRPJ, à luz do que dispõe o art. 41, § 2º da Lei nº 8.981/1995, e o art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996.

E em razão da falta do respectivo ajuste de adição na apuração do lucro real, a autoridade fiscal promoveu a glosa dessas despesas do ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 16.098.945,61.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E LANÇAMENTO DO IRPJ

No ano-calendário de 2009 (fl. 1979), a Contribuinte tinha declarado um prejuízo fiscal das atividades em geral no valor de R\$ 37.736.183,12. Como a glosa de despesas desse ano alcançou o valor de R\$ 25.709.186,87 (= R\$ 9.610.241,26 + R\$ 16.098.945,61), não restou valor tributável após a compensação, restando, do lançamento relativo ao ano-calendário de 2009, apenas a redução do prejuízo fiscal.

Já no ano-calendário de 2010 (fls. 1980 e 1981), em face da glosa de despesas com royalties no valor de R\$ 10.112.076,50, o prejuízo fiscal declarado pela Contribuinte no valor de R\$ 4.931.996,70, transformou-se em lucro líquido antes da compensação de prejuízos de exercícios anteriores, no valor de R\$ 5.180.079,80. Devido à compensação de prejuízos de exercícios anteriores no montante de R\$ 1.554.023,94 (equivalente a 30% de R\$ 5.180.079,80), o lucro real do ano-calendário de 2010 alcançou o valor de R\$ 3.626.055,86. Com a aplicação da alíquota de 15% e do adicional de 10%, o IRPJ lançado alcançou o montante de R\$ 882.513,97, acrescido de multa de ofício ordinária de 75% e de juros de mora.

E em razão dos resultados acima, a autoridade fiscal intimou a Contribuinte a retificar o valor dos prejuízos fiscais, em conformidade com a “Planilha de Compensação de Prejuízos Fiscais do IRPJ”, anexa ao auto de infração (fls. 1987 e 1988).

LANÇAMENTO DA CSLL REFLEXA

A glosa de despesas com royalties e com multa, juros e encargos legais vinculados a débitos tributários incluídos em parcelamento, repercutiu sobre a apuração da CSLL.

No caso da CSLL, cabe destacar que a referida glosa teve como fundamento o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1989, e o art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996.

No ano-calendário de 2009 (fl. 1993), a Contribuinte tinha declarado uma base de cálculo negativa das atividades em geral no valor de R\$ 37.739.749,91. Como a glosa de despesas desse ano alcançou o valor de R\$ 25.709.186,87 (= R\$ 9.610.241,26 + R\$ 16.098.945,61), não restou valor tributável após a compensação, restando, do lançamento relativo ao ano-calendário de 2009, apenas a redução da base negativa.

No ano-calendário de 2010 (fl. 1994), a Contribuinte tinha declarado uma base de cálculo negativa das atividades em geral no valor de R\$ 4.933.124,62. Em face da glosa de despesas com royalties no valor de R\$ 10.112.076,50, a base negativa declarada se

transformou em lucro líquido antes da compensação, no valor de R\$ 5.178.951,88. Devido à compensação de bases negativas de exercícios anteriores, no montante de R\$ 1.553.685,56 (equivalente a 30% de R\$ 5.178.951,88), a base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2010 alcançou o valor de R\$ 3.625.266,32. Com a aplicação da alíquota de 9%, a CSLL lançada alcançou o montante de R\$ 326.273,97, acrescida de multa de ofício ordinária de 75% e de juros de mora.

Em vista dos resultados acima, a autoridade fiscal intimou a Contribuinte a retificar o valor das bases de cálculo negativas, em conformidade com a “Planilha de Compensação de Base Negativa da CSLL”, anexa ao auto de infração (fls. 2000 e 2001).

LANÇAMENTO DE MULTAS ISOLADAS

Também em face da glosa de despesas com royalties e com acréscimos legais incluídos no parcelamento, a autoridade autuante refez a apuração mensal do IRPJ e da CSLL, exigida pela lei na sistemática do Lucro Real Anual, e constatou a falta de recolhimento das estimativas em determinados meses. Por consequência, impôs a multa isolada de que trata a alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na razão de 50% do valor das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas.

LANÇAMENTO DE IRRF

Por fim, há que se fazer referência ao lançamento de IRRF, lavrado em razão de a fiscalização entender que havia a obrigação de a Contribuinte efetuar a retenção e o recolhimento do referido tributo por conta dos pagamentos realizados, a título de royalties, às licenciadas MTVN, NELVANA, THOSE CHARACTERES, ZINKIA e KING FEATURES, domiciliadas no exterior.

No caso específico dos royalties devidos às licenciadas acima referidas, a Contribuinte informou que não efetuou a retenção do imposto porque considerou não ter havido remessa ao exterior, haja vista que pagou os valores a representantes sediados no Brasil. Desse modo, no seu entendimento, não teria ocorrido o fato gerador do imposto.

Com esse entendimento a autoridade fiscal não concorda. Nas suas palavras:

[...] tais pagamentos de royalties foram destinados exclusivamente a beneficiários no exterior, com os quais foram firmados os contratos de licenciamento, ainda que os pagamentos tenham sido realizados por intermédio de seu agente (representante devidamente autorizado) aqui no Brasil.

Considerando a falta de retenção na fonte, a autoridade autuante considerou líquida a importância paga pela Autuada a título de royalties, razão pela qual procedeu ao reajustamento da base de cálculo, estabelecido no art. 725 do RIR/99. O imposto foi lançado com base no art. 710 do RIR, mediante aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo reajustada, acrescido da multa ordinária de 75% e dos juros de mora calculados à época do pagamento.

DA IMPUGNAÇÃO

Do Lançamento e do Termo de Verificação Fiscal a Contribuinte foi cientificada em 25 de março de 2013. Irresignada, em 23 de abril de 2013 apresentou a impugnação de fls. 2013 a 2085, mais anexos.

Em sua petição, a Contribuinte não suscitou qualquer questão preliminar, partindo desde logo para combater o mérito do lançamento.

ARGUMENTAÇÃO CONTRÁRIA À GLOSA DE DESPESAS COM ROYALTIES

Com a finalidade de contestar a glosa de despesas com royalties levada à efeito pela fiscalização, a Contribuinte discorreu sobre a natureza de sua atividade e dos negócios jurídicos celebrados com as licenciadas. Segundo seu entendimento, os negócios jurídicos que foram objeto de apreciação pela fiscalização teriam natureza de licenciamento de direitos autorais, e não de exploração de marcas, como entendeu a fiscalização. Com isso, seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ as correspondentes despesas porque restariam inaplicáveis os requisitos legais identificados pela fiscalização para fins de reconhecimento da dedutibilidade das referidas despesas.

Além de discorrer sobre a natureza dos negócios celebrados, a Contribuinte ressalta que “o fiscal em nenhum momento declarou a invalidade dos referidos contratos, ou impugnou sua validade judicialmente”. Por essa razão entende que “os referidos contratos são plenamente válidos e eficazes, surtindo os efeitos que foram ali convencionados”. Nesse sentido, afirma que “os contratos solicitados pela fiscalização e entregues pela empresa Impugnante referem-se a ‘Contratos de Licenciamento de Direitos Autorais’, sendo regidos pela Lei de Direitos Autorais”, e, portanto, inexigível seria seu registro INPI e no Banco Central do Brasil para que as despesas deles advindas pudessem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ.

Adicionalmente, a Contribuinte afirma ainda que, “se o Ilmo. Auditor Fiscal tivesse a cautela de observar os esclarecimentos sobre cada uma das rubricas constantes das DIPJ's da Impugnante, por certo não teria lavrado o auto de infração”. Isso porque, no seu entendimento, “o próprio sistema da Receita Federal do Brasil, receptor das declarações de rendimentos dos contribuintes, deixa claro que a exploração dos direitos sobre desenhos, pinturas, gravuras, etc, refere-se a direitos autorais, e não sobre marcas”.

Os motivos apontados pela Impugnante que a levam a concluir que os negócios jurídicos celebrados se referem a licenciamento de direitos autorais – e não a exploração de marcas, como entendeu a fiscalização – serão detalhados no voto, uma vez que correspondem ao cerne do litígio.

Ao final, a Contribuinte conclui que, restando demonstrada a natureza dos contratos firmados, fica patente a inadequação da fundamentação legal para a glosa integral das despesas pagas a título de royalties, aproveitadas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário de 2009 e 2010.

ARGUMENTAÇÃO CONTRÁRIA À GLOSA DE DESPESAS COM MULTAS, JUROS E ENCARGOS INCLUÍDOS EM PARCELAMENTO

Sobre o tema, cabe desde logo destacar que a Contribuinte concorda com a fiscalização quanto ao fato de os acréscimos legais seguirem a mesma regra de dedutibilidade aplicada aos tributos a que estiverem associados. A Contribuinte deixa isso bem claro quando afirma, à fl. 2062, que “a regra aplicada à dedutibilidade dos juros e demais encargos deverá ser a mesma aplicada aos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza acessória”.

No entanto, a Contribuinte não concorda que sejam indedutíveis os valores dos tributos incluídos no parcelamento. Nesse sentido, alega que sua dedutibilidade encontra-se autorizada pelo próprio art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, citado pela fiscalização. No seu entendimento, “a dedutibilidade de tributo não é autorizada no regime de competência apenas nos casos específicos dos incisos II a IV do artigo 151 do Código Tributário Nacional”. Nas suas palavras:

[...] confrontando-se as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário descritas no artigo 151 do Código Tributário Nacional com as vedações contidas no parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/1995, verifica-se que a proibição de dedução é aplicada às situações em que o contribuinte não reconhece a dívida. Ora, se não há reconhecimento do tributo devido, também não há como se aproveitar da respectiva dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Os incisos II a IV do artigo 151 do Código Tributário Nacional tratam justamente das hipóteses em que o contribuinte está, de alguma forma, impugnando o débito. Já no caso em discussão, justamente em razão do parcelamento, foi reconhecido que os débitos eram devidos, assim como as respectivas multas, juros e encargos.

Para sustentar sua tese, a Impugnante menciona o art. 50 da IN SRF nº 390, de 2004, e a Solução de Consulta Interna Cosit nº 09, de 18 de julho de 2012, e, por fim, afirma o seguinte:

Portanto, conclui-se que é plenamente possível deduzir da base de cálculo do IRPJ e CSLL as despesas com juros e demais encargos decorrentes de débitos reconhecidos e parcelados, devendo ser afastada a glosa ora apontada pela fiscalização, pelos fundamentos jurídicos aqui apresentados.

ARGUMENTAÇÃO CONTRÁRIA À EXIGÊNCIA DE IRRF

Quanto à exigência do IRRF, a Contribuinte inicialmente ressalta que “o Sr. Auditor Fiscal efetivamente reconhece que os pagamentos relativos aos contratos de licenciamento de direitos autorais foram realizados aos agentes dos titulares dos direitos autorais, situados no Brasil”.

Em seguida, afirma que “o dispositivo legal sobre o qual se fundamentou o Auditor Fiscal para cobrança do IRRF aplica-se exclusivamente aos contratos de royalties devidos pela exploração de marcas comerciais, o que, como amplamente argumentado nos itens anteriores, não se aplica aos contratos da Impugnante”.

Ainda assim, valendo-se do princípio da eventualidade, a Contribuinte acrescenta que, como “não ocorreu nenhuma remessa direta de valores ao exterior”, restaria inviabilizado o fundamento utilizado pela fiscalização para fins de exigência do IRRF.

Sobre esse ponto, merecem destaque os seguintes excertos:

De fato, houveram (sic) pagamentos de direitos autorais, regulados pela Lei n.º 9.610/1998, contratados com as empresas Exim Character Licenciamento e Marketing Ltda, Dalicença Licenciados, Publicidade e Promoção Ltda. todas sediadas no Brasil, tendo havido a execução do contrato no Brasil, tendo sido os mesmos pagos em moeda nacional. Com efeito, a empresa Impugnante desconhece se estas empresas contratadas no Brasil remeteram tais valores ao exterior, fato que foge da sua alçada.

Nesse sentido, **não tendo a empresa Impugnante contrato com empresas no exterior**, de modo que tivesse que fazer a remessa de valores ao exterior, não há que se falar na cobrança de IRRF relativos à remessa ao exterior.

[...]

De fato, os pagamentos foram realizados diretamente aos agentes, situados no Brasil, **das empresas licenciadoras dos direitos autorais, estas sim, situadas nos Estados Unidos**. (destaques acrescidos)

Ao final, conclui que, “como não houve qualquer remessa de valores ao exterior por parte da Impugnante, além de ausentes os requisitos para caracterização de contratos de royalties devidos pela exploração de marcas comerciais, mostra-se ilegítima a cobrança do IRRF com base no disposto no art. 710 do RIR/99”.

Quanto ao reajustamento da base de cálculo, efetuado pela fiscalização com base no art. 725 do RIR, a Contribuinte se limitou a afirmar que o referido dispositivo é inaplicável ao caso porque não praticou o fato gerador do imposto.

ARGUMENTAÇÃO CONTRÁRIA À ORDEM DE RETIFICAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL DE 2009 E 2010

Contra a intimação para que fosse providenciada a retificação do saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL de 2009 e 2010, a Contribuinte alega o seguinte:

[...] tal imposição não pode prosperar, pois implicará na cobrança em duplicidade do tributo, pois, o valor que o AFRFB entende que não foi pago em razão do cômputo de despesas está sendo exigido e discutido neste auto de infração.

Assim, se ao final do processo restarem acolhidos os argumentos da Impugnante, as despesas com royalties e juros e demais encargos serão mantidas como dedutíveis. De outro lado, em sendo mantido o auto de infração, os valores em questão serão integralmente pagos, o que automaticamente validará a manutenção desses montantes na apuração do prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

Portanto, de rigor que se afaste qualquer imposição quanto a necessidade de retificar o prejuízo fiscal e base negativa de CSLL dos anos de 2009 e 2010 .

ARGUMENTAÇÃO CONTRÁRIA ÀS MULTAS APLICADAS

Contra a aplicação das penalidades pecuniárias aplicadas pela autoridade fiscal, a Impugnante somente apresenta alegações no sentido de demonstrar seu efeito confiscatório. Segundo a Impugnante, “é cediço que a imposição de multa no percentual de 50% e 75% (setenta e cinco por cento) assumem (sic), nitidamente, caráter confiscatório, o que é vedado pela Carta Maior”. Na mesma linha, afirma que “a imposição de multa neste montante enseja verdadeira desapropriação sem causa do patrimônio do contribuinte ou a cobrança oblíqua de novo tributo”.

Discorre, ainda, acerca do conteúdo do princípio do não-confisco e da capacidade contributiva, para concluir que “a multa decorrente de infração tributária deve obedecer aos princípios supra mencionados, pois balizam todo Sistema Constitucional Tributário do qual o instituto multa faz parte e se subordina”.

A Contribuinte também faz menção à equidade, que, no seu entendimento, “recomenda a exclusão de multas vultuosas (sic), porque representariam sanção confiscatória, como é lícito no caso de aplicação de multa de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do tributo”.

Ao final deste item, a Contribuinte conclui ser “patente que a multa imposta não é adequada a conduta do contribuinte, agredindo de maneira violenta seu patrimônio, porquanto, mesmo esquecendo as diversos fundamentos de direito acima esposados, percebe-se que contraria qualquer noção de bom senso a aplicação de uma penalidade de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do tributo ou glosa que sequer são legítimos”.

ARGUMENTAÇÃO CONTRA A IMPOSIÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL

A Impugnante alega que a imposição concomitante da multa de ofício com a multa isolada é incabível, nos seguintes termos:

No caso da multa isolada e de ofício, nos termos dos incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, ambas incidem sobre uma mesma base de cálculo (uma precária, antecipada, e outra real, apurada ao final do exercício).

Com efeito, não há como sustentar a incidência concomitante de duas penalidades sobre a mesma base de incidência, quando os fatos que ensejam essas penalidades estão relacionados.

É importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador só será apurado ao final do exercício.

O valor do lucro, base de cálculo do tributo, só será apurado por ocasião do levantamento do balanço quando do encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês.

A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 pelo não recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (50% do valor da estimativa).

Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano. Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito.

Neste sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir/apurar o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Deste modo, a multa isolada e a multa de ofício não podem ser exigidas concomitantemente na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada.

No caso concreto essa situação é ainda pior, pois ao final do exercício foi apurado prejuízo pela Impugnante.

Por fim, colaciona jurisprudência administrativa do Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais.

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

No item final de sua petição, antes dos pedidos, a Contribuinte requer a aplicação do princípio da verdade material, retornando à questão da natureza jurídica dos contratos de licenciamento.

PEDIDO

A Contribuinte requer o recebimento de sua impugnação com os efeitos legais, bem assim acolhimento dos fundamentos jurídicos expostos “para aplicar ao caso o disposto na Lei n.º 9.610/98, afastando a aplicação da Lei nº 9.279/1996 (Lei de Propriedade Industrial)” e, em consequência, para o fim de:

I - afastar a cobrança de IRPJ e CSLL sobre "royalties devidos pela exploração de marcas comerciais", em razão da inocorrência de contratos de royalties, mas sim de direitos autorais;

II - afastar a cobrança de IRRF sobre pagamentos de "royalties de remessa ao exterior e reajustamento de base de cálculo”, por não se aplicar ao caso, conforme aqui se comprovou;

III - afastar a glosa de despesas com multa, juros e encargos legais parcelados nos termos da Lei 11.941/09 (Refis IV), de forma que considere referidos

encargos moratórios como custo ou despesa dedutíveis, nos termos expostos na presente defesa;

IV - afastar a determinação de retificação nos saldos dos prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da contribuição social sobre o lucro líquido (item 4), pelos fundamentos jurídicos aqui expostos;

V - afastar a cobrança dos encargos legais, multa de 50%, multa de 75%, juros isolados e outros, em razão de não ter havido violação à legislação tributária, bem como em razão dos percentuais exigidos violarem a Constituição Federal, conforme aqui se demonstrou;

VI - cancelar integralmente o presente Auto de Infração, relevando a imposição da multa, na medida em que não houve qualquer prejuízo ao Fisco.

Requer, ainda, a juntada de todos os meios de prova admitidos em direito, com base no princípio da verdade material.

Requer também que seja intimada do presente acórdão em seu domicílio fiscal, bem assim no endereço de seu patrono constituído neste processo.

Em anexo, a Contribuinte apresenta procuração, substabelecimento, Contrato Social, Livro INPI/CNI, jurisprudência, Contratos de Direito Autoral, além de cópia do Auto de Infração e das declarações (DCTF e DIPJ) pertinentes.

Passo, agora, a complementar o relatório acima colacionado.

A Impugnação apresentada pela Recorrente foi julgada improcedente por unanimidade de votos. Tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

ROYALTIES PAGOS PELA UTILIZAÇÃO EM PRODUTOS DE PERSONAGENS INFANTIS REGISTRADOS COMO MARCA.

O aproveitamento comercial das ideias contidas em obras artísticas não é objeto de proteção a título de direito autoral, mormente quando se trata de figuras de personagens já registrados como marca no Instituto Nacional de Propriedade Industrial INPI.

Os valores pagos a esse título ao licenciante consubstanciam royalties pela exploração de marcas comerciais, e sua dedutibilidade sujeita-se às condições estatuídas na legislação.

GLOSA DE DESPESAS. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE MARCAS.

A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de royalties decorrentes de exploração de marcas, somente

será admitida a partir da averbação do respectivo contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial INPI.

GLOSA DE DESPESAS. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE MARCAS. BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR.

A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas a beneficiário no exterior, a título de royalties decorrentes de exploração de marcas, somente será admitida com o registro do respectivo contrato no Banco Central do Brasil.

GLOSA DE DESPESAS. MULTAS, JUROS E DEMAIS ENCARGOS ACRESCIDOS A DÉBITOS TRIBUTÁRIOS INCLUÍDOS EM PARCELAMENTO.

Como regra, de acordo com o caput do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, “os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência”. No entanto, em vista de previsões legais específicas, para fins de apuração da base de cálculo do próprio IRPJ, são indedutíveis os valores incorridos a título de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. E, considerando a máxima de que o acessório segue o principal, também são indedutíveis na apuração do IRPJ os acréscimos legais associados a débitos de IRPJ, CSLL e IRRF.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) do IRPJ sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ apurado no ajuste anual e não pago no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

GLOSA DE DESPESAS. MULTAS, JUROS E DEMAIS ENCARGOS ACRESCIDOS A DÉBITOS A TÍTULO DE IMPOSTO DE RENDA INCLUÍDOS EM PARCELAMENTO.

Considerando que o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1989, estabelece que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, os valores incorridos a título do referido imposto são indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL. E, considerando a máxima de que o acessório segue o principal, também são indedutíveis na apuração da CSLL os acréscimos legais associados a débitos referentes ao Imposto de Renda.

GLOSA DE DESPESAS. MULTAS, JUROS E DEMAIS ENCARGOS ACRESCIDOS A DÉBITOS A TÍTULO DE CSLL INCLUÍDOS EM PARCELAMENTO.

Em vista de previsão legal específica, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, são indedutíveis os valores incorridos a título da própria CSLL. E, considerando a máxima de que o acessório segue o principal, também são indedutíveis os acréscimos legais a ela associados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010

ROYALTIES PAGOS A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO NA FONTE.

Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a título de *royalties*, para beneficiário domiciliado no exterior. Portanto, em conformidade com a legislação vigente, o imposto deve ser retido por ocasião do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos *royalties*, desses fatos, o que ocorrer primeiro.

ROYALTIES PAGOS AO EXTERIOR. FALTA DE RETENÇÃO. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO ESPONTÂNEO DO TRIBUTO.

Nos casos de falta de pagamento espontâneo, o tributo lançado de ofício será acompanhado, em regra, de multa de 75% (setenta e cinco por cento), calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo não recolhido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

Inconformada com a decisão de 1ª instância, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, repisando os argumentos trazidos na Impugnação, com exceção do

conteúdo presente nas folhas 4.149 (Da ordem de retificação do saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL de 2009 e 2010), 4.151 (Da indevida cobrança de IRRF - Erro de cálculo havido pela fiscalização - necessidade de baixa dos autos em diligência) e 4.166 ("Da não aplicação de dispositivo normativo tido por inconstitucional pelo agente público").

Ainda, no tocante ao trâmite processual, registre-se que há Contrarrazões pela PGFN a ser considerada, e que não há Recurso de Ofício a ser apreciado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei- Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Em síntese, o contribuinte, tributado pelo lucro real no período fiscalizado, teve despesas com royalties pagos glosada, assim como despesas com multa, juros e encargos legais parcelados. Na formalização da autuação, a fiscalização constituiu créditos tributários referente a multa e juros isolados sobre IRPJ e CSLL por estimativa, bem como de IRRF sobre pagamentos de royalties, que deixou de ser retido pelo contribuinte, à alíquota de 15%. Como o contribuinte possuía prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL em sua escrita fiscal, foram os mesmos considerados pela fiscalização na apuração dos créditos tributários constituídos, na forma da legislação. Por fim, foi lavrada a multa de ofício, no importe de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei 9.430/96, com as alterações dadas pelo art. 14 da Lei 11.488/2007. A DRJ de Florianópolis, através do Acórdão 07-32.052 – 3ª Turma, manteve íntegra a autuação.

A questão principal, discutida pelo contribuinte, diz respeito à natureza jurídica dos contratos que embasaram o pagamento de royalties às empresas licenciadoras dos personagens utilizados para estampar seus produtos têxteis, uma vez que a fiscalização, na realização de seu trabalho (TVF de fls. 1952 a 1973), concluiu que as despesas de royalties estariam sujeitas ao disposto nos arts. 353 e 355, do RIR/99 (uso de marcas) e o contribuinte defende que essas despesas estariam sujeitas à regra geral do art. 299, do mesmo Regulamento.

De fato, a questão é controvertida. Buscando-se precedentes no âmbito deste Conselho Administrativo, há decisões em ambos os sentidos. Com a devida vênia, discordo da conclusão defendida no v. acórdão recorrido, filiando-me ao posicionamento firmado no v. acórdão 1201.000984, da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 12 de março de 2014, corroborado por parecer jurídico juntado às fls. 4230/4328 deste Processo. Veja-se a ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DESPESAS FINANCEIRAS. NECESSIDADE.

A alegação fiscal acerca da existência de “folga de caixa” no período, por si só não ampara a glosa, por desnecessidade, das despesas com pagamento de juros a acionistas da pessoa jurídica. A questão de um suposto favorecimento à pessoa vinculada deve ser resolvida no âmbito da distribuição disfarçada de lucros.

ROYALTIES PAGOS PELA UTILIZAÇÃO EM PRODUTOS DE PERSONAGENS INFANTIS. DIREITO AUTORAL.

O aproveitamento comercial das idéias contidas em obras artísticas é objeto de proteção a título de direito autoral, mesmo quando se trata de figuras de personagens já registrados como marca no Instituto Nacional

de Propriedade Industrial - INPI. Os valores pagos a esse título ao licenciador consubstanciam royalties pela exploração de direito autoral, e sua dedutibilidade sujeita-se às condições estatuídas na legislação.

Recurso conhecido e provido.

(Número do Processo: 10920.005209/2009-88 Data de Publicação: 24/06/2014 Contribuinte: LUNENDER TEXTIL LTDA. Relator(a): MARCELO CUBA NETTO)

Em suma, toda a argumentação do contribuinte está fundada na defesa de que os contratos firmados com as empresas licenciadoras dos personagens que estampam seus produtos têxteis são Contratos de Licenciamento de Direito Autoral, regidos pela Lei nº 9.610/98.

A fiscalização, uma vez que as ditas empresas licenciadoras registraram esses personagens no INPI, como “marcas”, defende que embora os contratos tenham sido nomeados como de licenciamento de direito autoral, são, em verdade, licença para uso de marca e, desta forma, sujeitos à Lei nº 9.279/96.

Essa discussão, embora pareça estéril, tem reflexos tributários relevantes, uma vez que despesas com royalties pelo “uso de marca”, para serem dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, estão sujeitas a pressupostos insertos nos arts. 353 e 355, do RIR/99, sendo relevante, para o caso concreto, a necessidade do contrato de licenciamento estar registrado no INPI e a remessa de royalties, para o exterior, depender que este mesmo contrato esteja registrado também junto ao Banco Central do Brasil, requisitos não cumpridos pelo contribuinte e motivo para a desconsideração das referidas despesas pela fiscalização, ensejando a constituição dos créditos tributários.

Por outro lado, se as despesas de royalties estiverem vinculadas a um contrato licenciamento de direito autoral, não há a obrigação de registro junto ao INPI (arts. 18 e 19, da Lei 9.610/98) ou ao Banco Central para que as despesas sejam dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL nos termos do art. 299, do RIR/99.

Como dito acima, o contribuinte apresentou parecer jurídico que, a meu ver, traz de forma muito clara a diferença entre licenciamento de uso de marca de licenciamento de direito autoral, merecendo destaques as seguintes assertivas (p. 4269/4270):

“Proteção de Personagens

... O nosso objeto de análise é a aposição sobre roupas ou outros artefatos têxteis do que a consultante designa como personagens e seu exemplo é o da Barbie e do Batman.

Essa caracterização é essencial para nosso estudo: a imagem de que se fala é de personagens, e seu uso é sobre elementos de vestuário.

Personagens são elementos de uma construção ficcional; eles integram um universo constructo, no qual desempenham o papel de atores. Uma imagem isolada desse universo não será uma personagem, ainda que seja objeto de proteção autoral, por desenho industrial ou por marca.

Vejamos:



Em estilo e jeitão, o tigre da Esso poderia ser um personagem de obra ficcional. O público, no entanto, não dispõe de obra ficcional à qual relatar e evocar, e assim, esse tigre é marca, e auxilia a assinalar e distinguir os produtos e serviços da Esso.

Outro tigre, Shere Khan, ou o urso Baloo, personagem do Livro da Silva de Rudyard Kipling, nesse imagem específica remete à versão Disney em desenho animado de 1967. O público (ao menos ao tempo do lançamento e consumo de massa da obra audiovisual) associava a imagem à obra, e não a qualquer marca de camiseta ou bolsa plástica.



(imagens extraídas da *internet - google images*)

Assim, para que uma imagem possa atuar como personagem, e cumprir naturalmente os efeitos de que fala esse estudo, deverá haver necessariamente dois elementos:

- (a) o público em questão conhece por já ter fruído, ou por alusão, a obra ficcional à qual a imagem atuam como personagem.
- (b) o público em questão é capaz de associar diretamente a imagem como integrante daquela obra ficcional, de tal forma que a reconheça como de um personagem inscrito num universo ficcional.

Cumpridos esse dois requisitos, a personagem aponta e presentifica a obra, reatuando-a na percepção do público, e assim exercendo uma função expressiva própria.

Nossa afirmação neste passo é que – enquanto exercendo a função expressiva – as imagens de personagens ficticiais, pois reconhecíveis pelo público como presentificação de um universo ficcional preexistente e notório, serão protegidos no campo do direito autoral.”

É possível constatar, então, que tem razão a Recorrente, quanto à diferenciação que adotou, com base no manual INPI/CNI denominado “A Caminho da Inovação – Proteção e Negócios com Bens de Propriedade Intelectual – Guia para o Empresário”, entre licenciamento de direito autoral e licenciamento de direito de marca (e-fl. 3.907 e segs.).

Nota-se que a marca - utilizada aqui como exemplo pelo fato de sua ampla notoriedade - seria a “Disney”, ou mesmo o nome “Mickey Mouse”, enquanto que o desenho do personagem “Mickey” está protegido pela lei de direitos autorais.

Inclusive, apenas para reforçar o que se concluiu, percebe-se que no caso da Disney, a própria empresa entende que os desenhos de sua marca devem ser regidos pelas disposições legais referentes aos direitos autorais.

Prova disso pode ser apreendida do Sistema de Busca Eletrônico de Marcas Registradas (Trademark Electronic Search System), do United States Patent and Trademark Office, no qual, como se verá na figura abaixo, “MICKEY MOUSE” – o nome, não o desenho – é uma marca.

The screenshot displays the USPTO website interface. At the top, the USPTO logo and navigation links (About Us, Careers, Contact Us) are visible. Below the navigation bar, the 'Trademarks' tab is selected. The main content area shows the 'Trademark Status & Document Retrieval (TSDR)' search results for the mark 'MICKEY MOUSE'.

Search Results Summary:

Field	Value
US Serial Number	88927627
US Registration Number	5214940
Filed as TEAS RF	Yes
Register	Principal
Mark Type	Trademark
TM5 Common Status Descriptor	LIVE/REGISTRATION/Issued and Active
Status	Registered. The registration date is used to determine when post-registration maintenance documents are due.
Status Date	May 30, 2017
Publication Date	Aug. 16, 2016
Application Filing Date	Mar. 03, 2016
Registration Date	May 30, 2017
Currently TEAS RF	Yes
Notice of Allowance Date	Oct. 11, 2016

The 'MICKEY MOUSE' logo is displayed as a large, stylized text mark. A green circular seal with a ribbon is also visible next to the TM5 Common Status Descriptor.

Isto quer dizer que a marca, então, não se confunde com o desenho, produção artística, de índole subjetiva e criativa, que merece, nos termos da Lei nº 9.610/98, proteção autoral, como a licença para utilização de obra artística (artigo 49), posto que tal transferência de direitos é faculdade do autor, conforme a mencionada lei.

Neste ponto, ressalte-se que o entendimento da lei norte-americana sobre direitos autorais é bastante semelhante ao regimento brasileiro quanto a mesma matéria. Compare-se as duas legislações no tocante a definição do que se considera como obras de direito autoral:

Copyright Law of the United States (Title 17)	Lei nº 9.610/1998 Lei de Direitos Autorais
102. Subject matter of copyright: In general²⁸ (a) Copyright protection subsists, in accordance with this title, in original works of authorship fixed in any tangible medium of expression, now known or later developed, from which they can be perceived, reproduced, or otherwise communicated, either directly or with the aid of a machine or device. Works of authorship include the following categories: (1) literary works; (2) musical works, including any accompanying words; (3) dramatic works, including any accompanying music; (4) pantomimes and choreographic works; <u>(5) pictorial, graphic, and sculptural works;</u> (6) motion pictures and other audiovisual works; (7) sound recordings; and (8) architectural works. (grifo nosso)	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: I - os textos de obras literárias, artísticas ou científicas; II - as conferências, alocações, sermões e outras obras da mesma natureza; III - as obras dramáticas e dramático-musicais; IV - as obras coreográficas e pantomímicas, cuja execução cênica se fixe por escrito ou por outra qualquer forma; V - as composições musicais, tenham ou não letra; VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas; VII - as obras fotográficas e as produzidas por qualquer processo análogo ao da fotografia; <u>VIII - as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética;</u> IX - as ilustrações, cartas geográficas e outras obras da mesma natureza; X - os projetos, esboços e obras plásticas concernentes à geografia, engenharia,

Tradução Livre: 102. Matéria de direitos autorais: Em geral²⁸ (a) A proteção de direitos autorais sob este título permanece em trabalhos originais de autoria reparados em qualquer meio tangível de expressão, agora conhecido ou posteriormente desenvolvido, a partir do qual eles podem ser percebidos, reproduzidos ou comunicados tanto diretamente ou com a ajuda de uma máquina ou dispositivo. Os trabalhos de autoria incluem as seguintes categorias: (1) obras literárias; (2) obras musicais, incluindo palavras de acompanhamento; (3) peças, incluindo música de acompanhamento; (4) pantomimas e obras coreográficas; (5) obras pictóricas, gráficas e escultóricas; (6) filmes e outras obras audiovisuais; (7) gravações de som; e (8) obras arquitetônicas.	topografia, arquitetura, paisagismo, cenografia e ciência; XI - as adaptações, traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova; XII - os programas de computador; XIII - as coletâneas ou compilações, antologias, enciclopédias, dicionários, bases de dados e outras obras, que, por sua seleção, organização ou disposição de seu conteúdo, constituam uma criação intelectual. (grifo nosso)
---	--

Direitos autorais, como destaca o mesmo Manual INPI/CNI, não são necessariamente o mesmo que *copyright*. O sistema anglo-saxão do *copyright* difere do direito de autor (de origem romano-germânica). O *copyright* está associado ao direito à reprodução ou cópia da obra. O objeto do direito do *copyright* recai sobre a obra e a prerrogativa patrimonial de poder copiar, dando-se ênfase à vertente econômica, à exploração patrimonial das obras através do direito de reprodução. Já o direito autoral tem seu escopo fundamental na proteção do criador, que pode exercer o direito patrimonial sobre sua obra, autorizando ou proibindo sua reprodução, bem como colocá-la à disposição do público na forma, local e pelo prazo que desejar, a título oneroso ou gratuito.

Mas essa singela diferença, a meu entender, é irrelevante no caso concreto, pois o tema aqui obviamente leva em conta a exploração patrimonial dos direitos.

O mero fato de a fiscalizada utilizar – pautada em contrato legítimo de licenciamento – os desenhos da marca Disney, entre outras, nas suas peças de roupa, para venda, não é suficiente para descaracterizar a natureza do contrato empresarial firmado entre as partes.

Utilizar o nome do contrato como fonte de destinação de seus efeitos (neste caso, fiscais) é conduta, no mínimo, arriscada, pois pode gerar inúmeros transtornos irreversíveis as partes contratantes, podendo inclusive, alterar o mercado negativamente pelo desincentivo às práticas comerciais realizadas. Não importa o *nomen iuris*, mas sim a realidade dos fatos, o que me leva a crer que se trata aqui de genuína licença de direitos autorais.

Nesse sentido, acompanhe-se o raciocínio de Manuella Santos, do qual me solidarizo:

"Diante desse cenário indaga-se: para o legislador brasileiro o direito autoral é um direito de propriedade? A nosso ver o objetivo do legislador foi apenas o de garantir aos titulares dos direitos autorais, além das prerrogativas que lhe são próprias, também o exercício dos atributos da propriedade, relacionados **ao uso, gozo e disposição**.

Esse entendimento é reforçado por Plínio Cabral, segundo o qual, na medida em que se pretendia garantir um direito oponível *erga omnes*, era necessário conceituá-lo materialmente e incluí-lo numa categoria já determinada no universo jurídico: a grande categoria dos direitos patrimoniais.

Como decorrência, não se protege a abstração, a idéia em si, mas essa idéia quando toma forma concreta, inserida num corpus mechanicum, que a transforma em bem móvel.

No mesmo sentido, Maria Helena Diniz expõe que a fim de garantir a criatividade, que é o maior atributo que a natureza pode dar ao seu humano, nosso legislador protege de modo indistinto todas as obras intelectuais. **Para tanto, a lei pátria preferiu enquadrar o direito autoral como propriedade imaterial, uma vez que a espiritualidade da obra se materializa na sua exploração econômica.** Acrescenta a autora que no direito autoral vislumbra-se nitidamente o cunho pessoal inseparável da personalidade do autor, ao lado do elemento econômico." (grifos nossos)

(SANTOS, Manuella. Direito autoral na era digital, 1ª edição. Saraiva, 10/2009. P. 78.)

Conclui-se que os artigos têxteis produzidos pela Recorrente, estampados com imagens de personagens, trazem, em sua essência, traços próprios de seus mais variados autores, formas, cores e intelectualidade própria de cada desenhista, protegidas pelo direito autoral, não se confundindo com uma marca.

Desta forma, acolho o recurso voluntário neste tópico, para concluir que as despesas com royalties, pagas em razão dos contratos de licenciamento de direito autoral, são dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O tópico seguinte, objeto de autuação, pela glosa de despesas, refere-se a multa de mora, juros e encargos legais parcelados.

Como disposto no Relatório Fiscal (TVF fl. 1963 e seguintes), o contribuinte possuía parcelamento de débitos com a Receita Federal e Procuradoria da Fazenda Nacional, formalizados em 20.11.2009 e levou, diretamente às contas de resultado, as multas e juros decorrentes do parcelamento pela Lei 11941/09 (débitos parcelados se referem ao PIS, COFINS, IRRF, IRPJ e CSLL), excluindo-os da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A fiscalização, neste tópico, trilhou seu entendimento no disposto nos arts. 113 e 139, ambos do CTN e, tendo-os por baliza, considerou que os acréscimos moratórios, multa de mora, juros e encargos legais, incidentes sobre tributos e contribuições não pagos no vencimento têm natureza tributária e, por serem acessórios, seguem a sorte do principal, ou seja, devem respeitar a regra de dedutibilidade dos tributos e contribuições sobre os quais incidem.

Desta forma, como o IRPJ e a CSLL não são dedutíveis na determinação do lucro real, consoante disposto no art. 41, § 2º, da Lei 8.981/95 e art. 2º, da Lei 7.689/88, verifica-se que os acréscimos moratórios, multa de mora, juros e encargos legais incidentes sobre débitos de IRPJ, IRRF e CSLL são indedutíveis, independentemente de, no caso concreto, estarem suspensos pelo parcelamento, como alega a Recorrente. A indedutibilidade não se verifica pela suspensão, mas em razão dos tributos (principal) serem indedutíveis.

Sem razão também a Recorrente quanto aos ajustes nos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL em razão da lavratura dos autos de infração de IRPJ e CSLL. A utilização dos saldos passíveis de aproveitamento, em razão da autuação, não prejudicam a Recorrente, uma vez que, de imediato, reduziram o valor constituído de crédito tributário. E, ao final do processo administrativo, em caso de êxito, ainda que parcial, o montante utilizado a mais será “devolvido” ao contribuinte.

O próximo tópico do Recurso Voluntário aponta uma indevida cobrança de IRRF por parte da fiscalização, que entendeu devido IRRF pelo pagamento de royalties ao exterior.

Em que pese a Recorrente não ter, de fato, feito remessas diretas ao exterior, uma vez que, como constatado pela fiscalização, fez os pagamentos dos royalties diretamente a empresas licenciadoras em território nacional, fato é que os contratos de licenciamento de direito autoral foram todos firmados com empresas sediadas no exterior, as quais foram, em última análise, as reais beneficiárias dos royalties pagos e as representantes meras “repassadoras” (por exemplo, ver fls. 810-840 e-processo). Desta forma, a meu ver, correta a autuação.

Ultrapassado este ponto, cabe analisar outro item prejudicial de mérito apresentada pela defesa em sede de Recurso Voluntário, e que não fez parte de sua defesa em primeira instância, correspondente à equivocada utilização da base de cálculo do IRRF no momento de transportar valores da planilha apurada pela própria fiscalização.

Avaliando os lançamentos, direto no auto de infração, às fls. 2003 a 2007, de fato verifica-se equívoco formal na apuração do montante tributável, o que exigiria a redução no montante do imposto cobrado.

Veja-se o que ocorreu: a fiscalização identificou pagamentos no valor de R\$ 5.409.765,13 ao exterior (por meio de representantes no Brasil) em seguida, reajustou - na

forma do art 725 do RIR (Gross up) - para o montante de R\$ 6.364.429,56, apurando a partir desse valor reajustado um total de R\$ 954.664,43 de IRRF "a lançar".

Contudo, ao formalizar o Auto de Infração, ao invés de partir dos mesmos R\$ 954.664,43 para fins de cálculo de multa e juros utilizou-se, a meu ver equivocadamente, da primeira base de cálculo de valores pagos a título de Royalties, ou seja, R\$ 5.409.765,13 o que resultou, somados juros e multa o montante de R\$ 11.106.094,34.

Veja-se logo abaixo, nesta ordem, a título ilustrativo: 1) parte da planilha mencionada, e; 2) o correspondente demonstrativo do auto de infração:

Mês	Data de Pagamento	Data da Escrituração	LICENCIADORA/BENEFICIÁRIA	Valores Pagos (R\$)	Rendimento Reajustado	IRRF a Lançar
05/2010	14/05/2010	14/05/2010	THOSE CHARACTERS FROM CLEVELAND, INC. (EXIM LTDA)	159.593,69	187.757,28	28.163,59
06/2010	09/06/2010	09/06/2010	THOSE CHARACTERS FROM CLEVELAND, INC. (EXIM LTDA)	132.892,72	156.344,38	23.451,66
06/2010	15/06/2010	15/06/2010	MTV NETWORKS/VIACOM INTERNATIONAL INC (EXIM LTDA)	60.729,54	71.446,52	10.716,98
07/2010	15/07/2010	15/07/2010	MTV NETWORKS/VIACOM INTERNATIONAL INC (EXIM LTDA)	60.729,54	71.446,52	10.716,98
07/2010	15/07/2010	15/07/2010	THOSE CHARACTERS FROM CLEVELAND, INC. (EXIM LTDA)	98.841,53	116.284,15	17.442,62
08/2010	16/08/2010	16/08/2010	MTV NETWORKS/VIACOM INTERNATIONAL INC (EXIM LTDA)	54.343,20	63.933,18	9.589,98
08/2010	16/08/2010	16/08/2010	THOSE CHARACTERS FROM CLEVELAND, INC. (EXIM LTDA)	126.869,06	149.257,72	22.388,66
09/2010	15/09/2010	15/09/2010	MTV NETWORKS/VIACOM INTERNATIONAL INC (EXIM LTDA)	72.843,25	85.697,94	12.854,69
09/2010	15/09/2010	15/09/2010	MTV NETWORKS/VIACOM INTERNATIONAL INC (EXIM LTDA)	22.969,21	27.022,60	4.053,39
09/2010	15/09/2010	15/09/2010	THOSE CHARACTERS FROM CLEVELAND, INC. (EXIM LTDA)	129.292,45	152.108,76	22.816,31
10/2010	15/10/2010	15/10/2010	MTV NETWORKS/VIACOM INTERNATIONAL INC (EXIM LTDA)	60.348,78	70.998,56	10.649,78
10/2010	15/10/2010	15/10/2010	MTV NETWORKS/VIACOM INTERNATIONAL INC (EXIM LTDA)	23.969,73	28.199,68	4.229,95
10/2010	15/10/2010	15/10/2010	THOSE CHARACTERS FROM CLEVELAND, INC. (EXIM LTDA)	95.304,33	112.122,74	16.818,41
11/2010	16/11/2010	16/11/2010	MTV NETWORKS/VIACOM INTERNATIONAL INC (EXIM LTDA)	82.976,90	97.619,88	14.642,98
11/2010	16/11/2010	16/11/2010	MTV NETWORKS/VIACOM INTERNATIONAL INC (EXIM LTDA)	33.643,86	39.581,01	5.937,15
11/2010	16/11/2010	16/11/2010	THOSE CHARACTERS FROM CLEVELAND, INC. (EXIM LTDA)	165.696,23	194.936,74	29.240,51
11/2010	16/11/2010	16/11/2010	ZINKIA ENTERTEIMENT S.A. (EXIM LTDA)	56.904,31	66.946,25	10.041,94
12/2010	15/12/2010	15/12/2010	MTV NETWORKS/VIACOM INTERNATIONAL INC (EXIM LTDA)	90.637,97	106.632,91	15.994,94
12/2010	15/12/2010	15/12/2010	MTV NETWORKS/VIACOM INTERNATIONAL INC (EXIM LTDA)	43.068,42	50.668,73	7.600,31
12/2010	15/12/2010	15/12/2010	THOSE CHARACTERS FROM CLEVELAND, INC. (EXIM LTDA)	176.855,73	208.065,56	31.209,83
12/2010	15/12/2010	15/12/2010	ZINKIA ENTERTEIMENT S.A. (EXIM LTDA)	35.755,96	42.065,84	6.309,88
				5.409.765,13	6.364.429,56	954.664,43

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros
15/01/2009	15/01/2009	166.629,95	75,00	124.972,46	39,12	65.185,64
16/02/2009	16/02/2009	105.123,87	75,00	78.842,90	38,26	40.220,39
16/03/2009	16/03/2009	316.575,12	75,00	237.431,34	37,29	118.050,86
17/03/2009	17/03/2009	44.971,18	75,00	33.728,39	37,29	16.769,75
15/04/2009	15/04/2009	406.867,56	75,00	305.150,67	36,45	148.303,23
15/05/2009	15/05/2009	238.814,49	75,00	179.110,87	35,68	85.209,01
15/06/2009	15/06/2009	219.824,25	75,00	164.868,19	34,92	76.762,63
15/07/2009	15/07/2009	159.120,94	75,00	119.340,71	34,13	54.307,98
14/08/2009	14/08/2009	355.700,50	75,00	266.775,38	33,44	118.946,25
15/09/2009	15/09/2009	251.747,14	75,00	188.810,36	32,75	82.447,19
15/10/2009	15/10/2009	232.231,64	75,00	174.173,73	32,06	74.453,46
16/11/2009	16/11/2009	192.892,32	75,00	144.669,24	31,40	60.568,19
15/12/2009	15/12/2009	300.112,64	75,00	225.084,48	30,67	92.044,55
15/01/2010	15/01/2010	129.038,62	75,00	96.778,97	30,01	38.724,49
17/02/2010	18/02/2010	53.113,46	75,00	39.835,10	29,42	15.625,98
15/03/2010	15/03/2010	96.808,37	75,00	72.606,28	28,66	27.745,28
15/04/2010	15/04/2010	287.823,34	75,00	215.867,51	27,99	80.561,75
14/05/2010	14/05/2010	227.697,02	75,00	170.772,77	27,24	62.024,67
09/06/2010	09/06/2010	132.892,72	75,00	99.669,54	26,45	35.150,12
15/06/2010	15/06/2010	60.729,54	75,00	45.547,16	26,45	16.062,96
15/07/2010	15/07/2010	159.571,07	75,00	119.678,30	25,59	40.834,24
16/08/2010	16/08/2010	181.212,26	75,00	135.909,20	24,70	44.759,43
15/09/2010	15/09/2010	225.104,91	75,00	168.828,68	23,85	53.687,52
15/10/2010	15/10/2010	179.622,84	75,00	134.717,13	23,04	41.385,10
16/11/2010	16/11/2010	339.221,30	75,00	254.415,98	22,23	75.408,89
15/12/2010	15/12/2010	346.318,08	75,00	259.738,56	21,30	73.765,75
Total		5.409.765,13		4.057.323,90		1.639.005,31

Necessário concluir que o IRRF devido, ainda sem juros e multa de ofício, deveria ser R\$ 954.664,43 e não R\$ 5.409.765,13, e portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste item específico, entendendo que restaram incontroversos os percentuais de multa e juros aplicados no auto de infração.

Quanto à multa de ofício de 75%, sua aplicação na constituição de créditos tributários de ofício decorre de lei e, desta forma, correta a autuação. O suposto caráter confiscatório e não observância da capacidade contributiva, por ensejar análise de constitucionalidade de lei, está fora do âmbito de competência deste Conselho para fins de julgamento administrativo.

Da mesma forma, pacificado o entendimento no âmbito desta Turma no sentido da incidência de juros sobre a multa de ofício, o que também afasta os argumentos da recorrente em relação ao tema.

No entanto, a concomitância da multa de ofício, com a multa isolada, de fato, não deve ser mantida.

A questão não é nova e, com a devida vênia dos que pensam diferente, de fato, não é possível admitir-se a concomitância da multa de ofício com a multa isolada por falta

de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre estimativas mensais, notadamente em razão da falta de recolhimento pelo contribuinte ter decorrido de glosa de despesas, que também afetaram a constituição do crédito tributário ao término do ano-calendário.

A norma contida no art. 44, II, alínea b, da Lei 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488/07) dirige-se ao contribuinte do IRPJ e CSLL, sujeito ao regime de tributação com base no Lucro Real Anual, que deixar de promover a antecipação dos tributos devidos em razão de estimativas mensais positivas (base de cálculo) apuradas pelo contribuinte mensalmente.

O parágrafo 3º, do citado art. 44, traz, textualmente, que “a pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano”, exceto nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

Ou seja, os valores pagos mensalmente, com base em estimativas, são apenas uma antecipação do tributo, por opção do contribuinte, que será apurado, efetivamente, apenas no encerramento do ano-calendário. Nesse contexto, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido, a título de IRPJ e CSLL, é o apurado mensalmente sobre as estimativas; após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, não há dúvidas de que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após adições, exclusões e compensações legais.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *in verbis*:

“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (§ 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”.¹

O que se observa, à vista da lição do mestre, é que um contribuinte pode, ao longo do ano-calendário, ter bases positivas para a apuração de IRPJ e CSLL sobre estimativas, como prejuízo, em cada competência. Nas que houver prejuízo, não há base de cálculo para apuração e recolhimento antecipado; e, ainda que haja uma base positiva após um prejuízo, se aquela for menor que esta e, no acumulado do ano, o que já foi antecipado supera o devido, mesmo tendo a base positiva, não haverá o recolhimento da antecipação.

Assim, se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício, a base para a imposição da multa isolada é o valor devido a título de IRPJ e CSLL por antecipação até o momento do lançamento; após o encerramento do ano-calendário, já haverá a apuração

¹ In “Multa Agravada em Duplicidade”, São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159.

definitiva do tributo devido e este valor apurado passa a ser o limite quantitativo da imposição de multa isolada.

Em outras palavras, o valor a ser antecipado pelo contribuinte pode, inclusive, ser suspenso ou reduzido, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado, já pago, exceder o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso (art. 39, § 2º, da Lei 8.383/91), demonstrando que não há, de fato, fatos jurídicos autônomos que justifique a imposição de duas penalidades distintas ao contribuinte, em concomitância.

Pede-se vênica para, neste ponto, transcrever-se abaixo trecho do voto do i. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, proferido no julgamento do processo administrativo nº 10480.720836/2013-55 pela 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em conclusão lógica quanto ao acima exposto:

“(…)

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que não tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela do tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

Conclui-se, portanto, que impor sanção pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, apurada através de lançamento de ofício (2011) com os anos-calendário já finalizados (2008 e 2009), com a respectiva multa proporcional de 75%, e, ao mesmo tempo, impor multa isolada de 50% como sanção pelo não recolhimento de antecipações devidas em competência compreendidas entre janeiro/08 e dezembro/09, observando-se que o IRPJ e a CSLL em

questão não foram recolhidos nem por antecipação, nem como resultado do ajuste anual, é penalizar o contribuinte duas vezes pelo mesmo tributo e, neste caso, uma penalidade é excludente da outra, não se admitindo a concomitância.

Afasto, desta forma, o lançamento da multa isolada no presente caso, mantendo, tão somente, a multa proporcional de 75%.

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário unicamente para:

A) reconhecer a dedutibilidade das despesas de royalties incorridas pelo contribuinte em razão dos contratos de licenciamento de direito autoral;

B) reduzir o IRRF devido para o montante de R\$ 954.664,43, acrescidos, com base neste valor, os correspondentes juros de mora e multa de ofício de 75%, na forma da fundamentação;

C) afastar a concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, remanescendo apenas esta, nos termos da fundamentação.

É o voto

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Voto Vencedor

Paulo Mateus Ciccone - Redator designado

Dirirjo do brilhante voto exarado pelo Conselheiro Relator unicamente em relação à imposição da chamada “multa isolada” nos casos de ausência ou insuficiência de recolhimentos a título de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, por fazer uma leitura diferente da que fez o I. Relator sobre a matéria.

A respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

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

(...)

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

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

No mais, acompanho integralmente o I. Relator em relação às demais matérias tratadas nestes autos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone