



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.726913/2018-54
ACÓRDÃO	1102-001.868 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	O BOTICARIO FRANCHISING LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

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

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

GLOSA DE DESPESAS. CONTRATO DE LICENCIAMENTO DE MARCAS. AVERBAÇÃO NO INPI.

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

IRPJ. DESPESAS COM PUBLICIDADE. CONTRATO DE LICENCIAMENTO DE MARCA. INEXISTÊNCIA DE ROYALTIES. DESPESA OPERACIONAL DEDUTÍVEL.

Despesas com publicidade realizadas pela franqueadora para fortalecimento da marca e desenvolvimento da rede não se confundem com royalties. Trata-se de despesas ordinárias, necessárias e usuais, dedutíveis nos termos do art. 299 do RIR/99.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada por unanimidade de votos e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, afastado o fundamento de que as despesas com royalties seriam indedutíveis porque pagos a sócios, mantendo a correspondente glosa pelos demais fundamentos invocados na autuação fiscal, nos termos do voto do Relator – vencido o Conselheiro Gustavo Schneider Fossati, que dava provimento integral nessa matéria; e (ii) por

maioria de votos, canceladas as exigências alusivas às glosas de despesas com publicidade e propaganda – vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (Relator) e Cassiano Romulo Soares, que mantinham as exigências. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Cristiane Pires McNaughton.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gabriel Campelo de Carvalho, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1562 e ss) contra Acórdão nº 14-95.874 da 3ª Turma/DRJ/RPO (e-fls. 3584 e ss) que julgou improcedente a impugnação apresentada e confirmou Auto de Infração de IRPJ, relativo ao ano-calendário de 2014 e 2015, cuja infração imputada é "royalties" deduzidos indevidamente". Assim relatou a decisão recorrida:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, foram apurados, nos anos-calendário de 2014 e 2015, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ devido sobre os "royalties" deduzidos indevidamente".

Foi lavrado auto de infração, exigindo os seguintes valores:

TRIBUTOS	PRINCIPAL	JUROS	(R\$) MULTA	TOTAL (R\$)
	(R\$)	(R\$)		
IRPJ	23.130.549,98	7.913.438,33	17.347.912,47	48.391.900,78

Quanto à estrutura societária das empresas envolvidas na infração tributária apurada, assim ficou relatado pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal às fls. 15/51:

As principais marcas de indústria e comércio pertencentes ao Grupo Boticário são as acima retiradas do seu sítio da internet: "O Boticário", "Eudora", "quem disse, Berenice?" e "THE beauty BOX".

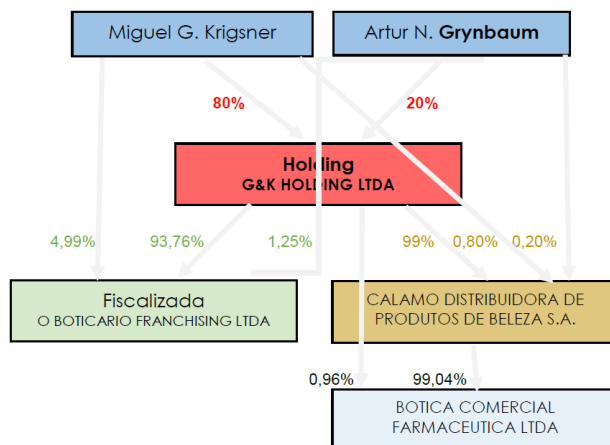
Como vimos acima, em texto retirado do seu sítio na internet, o Grupo Boticário pesquisa, fabrica, desenvolve serviços de logística, marketing e venda a varejo dos produtos de suas marcas.

A estrutura societária do Grupo é composta por várias pessoas jurídicas.

2.2 – Estrutura Societária.

Ao menos nos AC's de 2014 e 2015, o GRUPO BOTICÁRIO pertenceu a duas pessoas físicas: MIGUEL GELLERT KRIGSNER (80%) e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM (20%).

A seguir, vamos apresentar a estrutura societária que comporta as empresas do grupo envolvidas na infração tributária constatada:



Elucidando melhor a compreensão das participações societárias mostradas acima:

1) As pessoas físicas de Miguel G.Krigsner e Artur N. Grynbaum são os únicos sócios da G&K Holding Ltda – CNPJ nº 08.336.303/0001-91. O primeiro com participação de 80% e o segundo com o restante (20%).

2) A G&K Holding possui 93,76% da empresa O Boticário Franchising Ltda (OBF) – CNPJ nº 76.801.166/0001-79. O restante das quotas da OBF pertence às pessoas físicas de Miguel (4,99%) e Artur (1,25%).

3) A G&K Holding também é proprietária de 99% das ações da Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza S.A. (Cálamo) – CNPJ nº 06.147.451/0011-04. Miguel possui 0,80% e Artur 0,20% das ações restantes.

4) As quotas da BOTICA Comercial Farmacêutica Ltda (BOTICA) – CNPJ nº 77.388.007/0001-57 - pertencem em sua maioria a Cálamo (99,04%). O restante, 0,96% pertence a G&K Holding.

(...)

Como ficou demonstrado, tanto a pessoa jurídica OBF, quanto a Cálamo e a BOTICA têm como proprietários diretos e/ou indiretos MIGUEL GELLERT KRIGSNER e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM. Ou seja, são essas duas pessoas físicas que detêm o controle das empresas O Boticário Franchising Ltda, Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza S.A. e BOTICA Comercial Farmacêutica Ltda.

A seguir, discorre a Autoridade Fiscal sobre os "royalties" pagos pela empresa fiscalizada:

No curso da ação fiscal, foi constatado que a Fiscalizada registrou como despesa na Demonstração de Resultado (rubrica “320027 – Royalties – Interligadas”) os valores de R\$ 36.649.583,92 e R\$ 36.866.384,99 nos AC's de 2014 e 2015 respectivamente – Termos de Intimação Fiscal (TIF) nº 004 e nº 012 – juntados como DOC 02 e DOC 03, respectivamente, no e-processo nº 10980-726.913/2018-54.

(...)

Em sua resposta ao TIF 004 – DOC 04, no que diz respeito aos contratos que respaldam o pagamento de royalties, a Fiscalizada apresentou o “Contrato de Licenciamento de Marcas” (Contrato) firmado com a BOTICA em 15/09/2006, e seus Aditivos – DOC 05.

(...)

Registre-se, de imediato, que a BOTICA era a proprietária da marca “O Boticário”. A prova de propriedade da marca “o Boticário” extraída do sítio da internet do INPI está juntada como DOC 06.

Pelo Contrato firmado, a BOTICA autorizou a OBF a utilizar as marcas depositadas e registradas no INPI em seu nome, para a comercialização dos produtos através do sistema de franquia, conforme cláusula extraída do Contrato e a seguir mostrada:

(...)

Nos subtópicos a seguir, serão demonstradas as normas tributárias que vedam a dedução fiscal dos royalties pagos pela Fiscalizada, seja por conta de o pagamento ter sido efetuado a empresa do mesmo Grupo, seja por conta dos valores estarem acima do limite permitido ou pela falta do cumprimento de formalidade legal.

Ou seja, há triplicidade de normas tributárias infringidas.

"Da Infração Apurada – Royalties Pagos a sócios – Lei nº 4.506/64, art. 71, § único, d"

Aduz a Autoridade Fiscal que tanto a Fiscalizada (OBF) como a beneficiária dos royalties (BOTICA) têm os mesmos sócios, as pessoas físicas de MIGUEL GELLERT KRIGSNER (80%) e ARTUR NOEMIO GRYNBAUM (20%), sendo pertencentes ao Grupo O Boticário, cujos proprietários são as pessoas físicas citadas. Ou seja, a estipulação contratual feita entre OBF e BOTICA aproveita apenas duas pessoas, Srs. Miguel e Artur.

Já vimos que a legislação não restringiu a qualificação de sócio, nem as de parentes e dependentes dos sócios pessoas físicas. Portanto, a mesma amplitude interpretativa se aplica ao tipo de relação societária existente entre o beneficiário do royalty e do seu pagador, para, então, enquadrar como não dedutível tanto o pagamento de royalties feito aos sócios diretos quanto aos indiretos, pois, ao final, os beneficiários serão os mesmos.

(...)

Em face de todo o recorrido e fundamentado, apuramos que valores de R\$ 36.649.583,92 e R\$ 36.866.384,99, relativos aos AC's de 2014 e 2015, respectivamente, registrados na rubrica “320027 – Royalties – Interligadas”, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, com fulcro no inciso I do art. 249 do RIR/99, deveriam ter sido adicionado ao lucro líquido do período de apuração para determinação do Lucro Real Tributável, o que se faz, de ofício, por intermédio do Auto de Infração do qual este Termo de Verificação Fiscal faz parte.

"Da Infração Apurada – Royalties pagos acima do Limite Dedutível – Art. 74 da Lei nº 3.470/58; Art. 12 da Lei nº 4.131, 03/09/1962; Portaria MF nº 436/1958 e art. 355, § 1º do RIR/99."

Há que se registrar que o Decreto-lei nº 1.730, de 1979, em seu artigo 6º, estabeleceu que o limite máximo das deduções estabelecido no artigo 12 da Lei nº 4.131/62 será calculado sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

O Ato do Ministro da Fazenda estabelecendo os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de royalties pela exploração de marcas, considerando os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade, é a Portaria MF nº 436/1958.

Segundo essa Portaria, o limite de dedutibilidade dos royalties devidos pelo uso de marcas de indústria e comércio é de 1% (um por cento):

(...)

Está transparente, então, que a dedução das despesas com royalties oriundas da exploração e uso de marcas de indústria e comércio está limitada a 1% da receita líquida obtida com a exploração do direito recebido - a marca licenciada.

(...)

Dessa forma, para determinarmos o montante dedutível da base de cálculo do IRPJ, traremos os valores de receita líquida obtida com a exploração da marca “o Boticário”. Em seguida, cotejaremos o valor dedutível com o total dos royalties incorridos, para, então, apurarmos o montante INDEDUTÍVEL:

Rubricas	Rendimento Auferido com a Exploração da Marca “o Boticário”	
	AC 2014	AC 2015
Receita Bruta	699.477.792,13	700.989.821,93
Receita Líquida	643.021.684,27	646.521.818,24
Limite Dedutível 1%	6.430.216,84	6.465.218,18
Despesa Incorrida	36.649.583,92	36.866.384,99
Excesso – Não Dedutível	30.219.367,08	30.401.166,81

Portanto, apuramos que os valores acima – R\$ 30.219.367,08 e R\$ 30.401.166,81 – não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ por ter sido ultrapassado o limite dedutível, conforme os fundamentos legais expostos.

Conseqüentemente, com fulcro no inciso I do art. 249 do RIR/99, os valores deveriam ter sido adicionados ao lucro líquido do período de apuração para determinação do Lucro Real Tributável.

Dessa forma, os valores acima NÃO são dedutíveis tanto pelos fundamentos expostos neste subtópico quanto no anterior (pagamento a sócios indiretos).

"Da Infração Apurada - Falta de Averbação do Contrato de Licenciamento"

Conforme prevê o art. 140 da Lei nº 9.279/96, o contrato de licença deverá ser averbado no INPI para que produza efeitos em relação a terceiros. A averbação produzirá efeitos em relação a terceiros a partir da data de sua publicação.

O parágrafo 3º do art. 355 do RIR/99 também traz o comando acima:

(...)

A Fiscalizada entende que não se aplica a obrigatoriedade de registro/averbação no INPI ao contrato em questão.

Contudo, pelo que vimos linhas atrás, para a produção de efeitos perante terceiros (e o Fisco é Terceiro Interessado) há, sim, a obrigatoriedade de registro/averbação do contrato no INPI.

Em não ocorrendo o procedimento formal insculpido na legislação tributária (averbação/registo do Contrato de Licenciamento de Marcas junto ao INPI), o Fisco pode opor-se aos efeitos decorrentes da estipulação contratual.

Portanto, adicionalmente, a luz do art. 140 da Lei nº 9.279/96 e do § 3º do art. 355 do RIR/99, a totalidade das despesas incorridas com royalties da marca “o Boticário” nos AC’s 2014 e 2015 (R\$ 36.649.583,92 e R\$ 36.866.384,99) também não é dedutível da base de cálculo do IRPJ pelo fato de o contrato de licenciamento da marca firmado entre a Fiscalizada e a BOTICA não ter sido averbado no INPI.

A fiscalização ainda discorre sobre as despesas com ações de publicidade e propaganda da marca *O Boticário* pagas pela autuada, caracterizando-as como “royalties” pelas seguintes constatações:

No contrato e seus aditivos firmado entre as partes – DOC 05, está previsto o pagamento de royalties variáveis em contrapartida ao direito transferido (cláusula 7ª - 6% da receita líquida obtida pela Licenciada).

Ocorre que, além da obrigação prevista na cláusula 7ª do contrato, a Licenciada OBF está arcando com despesas relativas às ações de publicidade e propaganda da marca licenciada – “O Boticário”.

Ou seja, a Fiscalizada, ao final de cada ano-calendário, arca com dois gastos em contrapartida ao direito recebido de usar e explorar a marca “O Boticário”:

- 1) Royalties variáveis estipulado em contrato (cláusula 7ª) e,
- 2) Despesas com Publicidade e Propaganda da Marca “O Boticário”.

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

- 1) Um percentual sobre o faturamento líquido obtido pela Licenciada – royalties variáveis e,
- 2) As despesas com publicidade e propaganda de sua marca.

(...)

Assim, não é pelo fato de a Fiscalizada estar qualificada como Franqueada, e de possuir a expertise para operar o sistema de franquia da marca “O Boticário”, que a obrigação de desenvolver as ações de publicidade e propaganda são atraídas a ela. A responsabilidade pelas ações de publicidade e propaganda atribuídas à OBF decorrem do contrato de Licenciamento de Marcas. Não fosse pelo Contrato de Licenciamento prever isso, por certo a própria BOTICA se encarregaria de efetuar as ações de propaganda, publicidade e marketing da marca de sua propriedade.

Desse modo, ao transferir/ceder o uso da marca “O Boticário”, a BOTICA encarregou a OBF da responsabilidade pela realização das ações de publicidade, propaganda e outras ações de marketing, visando a divulgação da marca e dos produtos “O Boticário”:

(...)

Observe-se que um dos objetivos buscados pelas ações de publicidade, propaganda e marketing desenvolvidos pela OBF em relação à marca “O Boticário” é “fortalecer a identidade das marcas franqueadas”.

(...)

Assim, independentemente do produto a que se destina as diferentes ações de marketing, ao final quem é beneficiada é a marca “O Boticário”, pois a marca “O Boticário” é composto de um portfólio de produtos.

E quem vai se beneficiar com o incremento de valor da marca senão a sua proprietária? Lembramos que o contrato de licenciamento de uso e exploração de marca de indústria e comércio firmado entre a Fiscalizada/Licenciada e a Proprietária/Licenciante da marca pode ser rescindido apenas com uma simples comunicação e sem qualquer indenização, conforme demonstrado abaixo pelos textos retirados do Contrato, o que demonstra que, ao cabo, quem se aproveita da valorização patrimonial da marca resultante dos investimentos anuais em ações de propaganda e publicidade é a titular de sua marca:

(...)

Como se percebe, a Lei nº 4.506/64 inclui *todas as espécies remuneratórias* percebidas por aquele que explora o direito de propriedade industrial, mediante licenciamento, no conceito de royalties. Ou seja, quando a Fiscalizada está incorrendo em despesas com ações de publicidade, propaganda e assemelhados está remunerando a proprietária da marca com royalties.

(...)

Assim, independente da nomenclatura utilizada ou da formatação das cláusulas relativas à estipulação da contrapartida recebida pela Licenciante, as vantagens auferidas pela proprietária da marca nos contratos de licenciamento são enquadradas no conceito de “royalty” pela Lei nº 4.506/64.

(...)

Portanto, para esta Auditoria, não restam dúvidas que os gastos com ações de publicidade, propaganda e assemelhados da marca “O Boticário”, cujos montantes perfazem R\$ 9.261.181,77 no AC 2014 e no R\$ 9.745.049,33 no AC 2015, são contrapartidas realizadas pela Fiscalizada no âmbito do Contrato de Licenciamento de Uso e Exploração da Marca “O Boticário”, e enquadram-se como rendimentos de royalties.

Assim, tendo em vista as fundamentações legais citados no tópico “4”, os royalties incorridos pela OBF no âmbito do Contrato de Licenciamento de Marca, decorrentes dos gastos com ações de publicidade, propaganda e assemelhados da marca “O Boticário”, nos montantes de R\$ 9.261.181,77 no AC 2014 e no R\$ 9.745.049,33 no AC 2015, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ pelos seguintes motivos:

- 1) Enquadram-se como Royalties Pagos a sócios – Lei nº 4.506/64, art. 71, § único, d.
- 2) São Royalties pagos acima do Limite Dedutível – Art. 74 da Lei nº 3.470/58; Art. 12 da Lei nº 4.131, 03/09/1962; Portaria MF nº 436/1958 e art. 355, § 1º do RIR/99. Conforme detalhado no subtópico “4.2.1”, o limite dedutível de royalty, tendo em vista as normas legais citadas neste item, é de 1% (um por cento) da receita líquida obtida com a marca licenciada. Esse limite já foi ultrapassado apenas com os royalties variáveis que estão estipulados na cláusula 7ª do Contrato de Licenciamento (6% da receita líquida).
- 3) Falta de Averbação do Contrato de Licenciamento. Art. 140 da Lei nº 9.279/96 e do § 3º do art. 355 do RIR/99.

Conseqüentemente, com fulcro no inciso I do art. 249 do RIR/99, os valores acima deveriam ter sido adicionados ao lucro líquido do período de apuração para determinação do Lucro Real Tributável. Isso está sendo feito por meio do Auto de Infração do IRPJ que este TVF integra e faz parte.

Da Impugnação

Em 07/01/2019, portanto, tempestivamente, a contribuinte, por meio de procurador, apresentou impugnação ao lançamento fiscal, às fls. 1.360/1.419, alegando em síntese que:

Preliminarmente - Aduz que o Srs. Agentes Fiscais, ao apurar a suposta base de cálculo do IRPJ relacionado a infração de "Despesas com Ações de Publicidade e Propaganda caracterizadas como Royaltie", não cumpriram as formalidades essenciais (intrínsecas) ao ato de lançamento, tais como a liquidez e certeza do montante exigido, incorrendo em flagrante equívoco de quantificação, fulminando o auto de infração de nulidade, nos termos do art. 142 do CTN. Cita doutrina e julgamentos do CARF.

- Isto porque foram glosados, como indedutíveis, relativos aos anos-calendário de 2014 e 2015, os valores de R\$ 9.261.181,77 e R\$ 9.745.049,33 respectivamente, no entanto, no que tange ao ano-calendário de 2015, o montante que influenciou a base de cálculo do IRPJ, ou melhor, o valor que foi registrado pela Impugnante na conta de resultado do exercício, a título de "Propaganda, Publicidade e Patrocínio" (Código da Conta 3.01.01.07.01.20), foi apenas de R\$ 7.208.856,79, conforme se verifica de sua própria Escrituração Contábil Fiscal ("ECF").

Do direito

“Autuação referente aos royalties pagos em razão do uso da marca “O Boticário””

- Alega a contribuinte que os royalties pagos à Botica, proprietária da marca "O Boticário", estão diretamente relacionados à sua necessidade de manter o uso e fruição da marca "O Boticário", do qual decorrem, por sua vez, os rendimentos auferidos pela Impugnante no decorrer de suas atividades empresariais, e, por essa razão, devem ser considerados integralmente dedutíveis do lucro real.

- A Impugnante é empresa especializada em assessoria técnica e mercadológica concernente à comercialização de produtos cosméticos, de perfumaria e de higiene pessoal, sob o sistema de franquia empresarial (franchising), sendo que, na sua gama de produtos, está o portfólio de produtos da marca "O Boticário".

- A Botica e a OBF (ora Impugnante) celebraram o "Contrato de Licenciamento de Marcas" (Doc. 03), pelo qual a Botica autorizou a utilização da marca "O Boticário", para comercialização dos produtos em território nacional, através do sistema de franquia de distribuição, pelos franqueados nomeados pela OBF, sendo que tal contrato prevê especificamente o pagamento de royalties à Botica, sobre o valor total do seu faturamento líquido, em razão do uso e fruição da marca "O Boticário" e dos produtos de seu portfólio, conforme se verifica da "Clausula Sétima".

- Assim, os royalties pagos estão diretamente relacionados à necessidade da Impugnante de manter o uso e fruição da marca "O Boticário" para a comercialização dos produtos de seu portfólio, do qual decorrem, por sua vez, os seus rendimentos auferidos no decorrer de suas atividades empresariais, o que permite serem integralmente dedutíveis do lucro real. Cita o RIR/99, artigo 352 e art. 71 da Lei n.º 4.506/64, aduzindo que a dedutibilidade dos royalties é absolutamente admitida.

I — Da Inaplicabilidade da Vedação Prevista na Alínea "d" do Parágrafo Único do Artigo 71 da Lei n.º 4.506/64

- Alega que a vedação de dedução de royalties, prevista na alínea "d" do parágrafo único do artigo 71 da Lei n.º 4.506/64, não se aplica ao presente caso, pois a Botica, detentora da marca "O Boticário", não é sócia da OBF, ora Impugnante.

- Além disso as pessoas físicas Miguel Géllert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, sócios da OBF, não são sócios da Botica, como quer fazer crer os Srs. Agentes Fiscais, conforme se verifica no TVF.

- A lei não trata expressamente de grupo econômico ou sócios indiretos, limitando-se a dispor sobre tratativas pactuadas entre partes relacionadas, quando os pagamentos de royalties são feitos a sócios da empresa pagadora – o que não é o caso dos autos. A tentativa de aplicar a vedação contida no dispositivo legal à Impugnante, sob o fundamento de que tal dispositivo também abrange o grupo econômico, decorre de um intrincado exercício hermenêutico, já que, da literalidade da lei, não é possível extrair as consequências pretendidas pelos Srs. Agentes Fiscais. Cita decisão do CARF.

- As hipóteses de vedação do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 são taxativas. Entender algo diferente disso representaria uma afronta ao princípio da segurança jurídica. Nesse sentido, estender a vedação prevista a outras situações ali não descritas, não seria mera interpretação da norma, mas efetiva e indevida aplicação de analogia para fins tributários.

- Ainda, vedar a dedução de royalties sob o fundamento de que os pagamentos ocorrem entre empresas de um mesmo grupo econômico ou entre sócios indiretos, como pretendem os Srs. Agentes Fiscais, representa uma ingerência indevida do Fisco na gestão corporativa empresarial, sem qualquer previsão legal.

- Por fim, no que tange à controvérsia quanto ao alcance do termo "sócios" - previsto na vedação da alínea "d" do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 - fato é que no presente caso não houve pagamento de royalties a qualquer sócio da OBF (seja pessoa física ou pessoa jurídica), já que a Botica, detentora da marca "O Boticário", não possui participação societária na OBF (empresa pagadora).

- Contudo, ainda que se entenda que o termo "sócios" aplica-se às pessoas jurídicas, mesmo que não previsto expressamente no dispositivo legal ora combatido, o Conselho de Contribuintes já reconheceu que são dedutíveis os royalties pagos a sócio pessoa jurídica com sede no Brasil, caso dos autos.

- Desse modo, conclui-se que os royalties pagos à Botica são integralmente dedutíveis, motivo pelo qual essa C. Turma Julgadora deverá cancelar a autuação ora combatida, já que a vedação prevista na alínea "d" do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 não se aplica ao presente caso.

“II — Da Inaplicabilidade do Limite de Dedução de Royalties Quando Pagos para Beneficiários Residentes no País - Da Revogação do Artigo 74 da Lei nº 3.470/58 pelo Artigo 71 da Lei nº 4.506/64”

- O artigo 71 da Lei nº 4.506/64 revogou o limite para dedução fiscal dos royalties previsto no artigo 74 da Lei nº 3.470/58, a partir do qual não há mais limite ou restrição para dedutibilidade dos royalties, quando se trata de pagamentos realizados em favor de empresa brasileira. Confrontando-se o que dispõe o artigo 71 da Lei nº 4.506/64 (atualmente vigente) com a antiga norma que tratava da matéria em questão, é possível concluir que a dedutibilidade de royalties foi inteiramente regulada.

- É regra a dedução das despesas com royalties para os beneficiários domiciliados no Brasil, tendo sido estabelecidas apenas algumas exclusões, sendo que, no que concerne ao pagamento de royalties a pessoas residentes no exterior, é possível notar que a dedutibilidade não é uma regra.

- A Lei nº 4.506/64 estabeleceu expressamente que, para os beneficiários no exterior, deve-se observar o limite de dedutibilidade periodicamente fixado pelo Ministro da Fazenda, ao

passo que não existe razão legal vigente para impor restrições quantitativas ao pagamento de royalties entre empresas domiciliadas no País (caso dos presentes autos). Cita doutrinas e jurisprudência administrativa.

- O limite de 1% para a dedutibilidade dos royalties pagos à Botica pelo uso da marca "O Boticário" exposto na Portaria MF nº 436/58, não pode ser utilizado, na medida em que se encontra revogado pela ordem constitucional de 1988. Com a promulgação da Carta Magna de 1988 restou estabelecido que os dispositivos legais que atribuíssem ou delegassem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição Federal ao Congresso Nacional, especialmente a ação normativa, estariam revogados, nos termos do artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ("ADCT"). Assim, a Portaria MF nº 436/58 deve ser tida por revogada desde o 181º dia que se sucedeu à promulgação da Constituição Federal de 1988, conforme artigo 25 do ADCT. Cita doutrinas - Assim sendo, em razão da revogação tácita da aludida Portaria o correto índice aplicável ao caso em tela - caso se admita a aplicação de limites de dedutibilidade a royalties pagos internamente - seria o de 5% previsto pelo caput do artigo 355 do RIR/99.

“III - Da Dedutibilidade dos Royalties mesmo na Ausência de Averbação do Contrato de Licenciamento de Marca”

- O "Contrato de Licenciamento de Marca" firmado entre a OBF e Botica preencheu todos os requisitos necessários para conferir validade ao negócio jurídico, nos termos do que dispõe o artigo 104 do Código Civil.

- A remuneração só é possível pelo registro da marca expedida pelo INPI e, no caso em questão, a marca "O Boticário" está registrada no INPI, conforme reconhecido pelos Srs. Agentes fiscais no TVF.

- O fato de o "Contrato de Licenciamento de Marca" não estar registrado ou averbado no INPI: (i) não significa que referido Contrato não exista, não seja válido e eficaz, bem como que não tenha que ser cumprido pelas partes; (ii) não desqualifica as razões pelas quais são pagos os royalties à Botica; e mais (iii) referidos royalties não deixam de ser necessários para que a OBF mantenha o uso e fruição da marca "O Boticário" para a comercialização dos produtos de seu portfólio, do qual decorrem, por sua vez, os rendimentos auferidos pela Impugnante no decorrer de suas atividades empresariais, o que permite serem integralmente dedutíveis do lucro real, nos termos do artigo 352 do RIR/99.

- O registro no INPI não é uma exigência quando se trata de pagamentos de royalties realizados no Brasil. É uma opção. Em outras palavras, é uma conveniência das partes, e não requisito de existência, validade ou eficácia, considerando o Contrato assinado. Isso porque assim como há regra legal específica no artigo 71 da Lei nº 4.506/64 restringindo a dedução integral dos royalties somente quando os pagamentos ocorrerem para beneficiários localizados no exterior, referido dispositivo elenca a condição de registro apenas no caso de pagamentos de royalties para residentes no exterior.

- Não há base legal para impor a exigência de registro como condição à dedutibilidade dos pagamento de royalties entre empresas domiciliadas no País. Assim deverá esta C. Turma Julgadora reconhecer a integral dedutibilidade do royalties pagos pela Impugnante e, conseqüentemente, cancelar a autuação ora combatida.

“Autuação referente às despesas com ações de publicidade e propaganda – marca “O Boticário”

- Alega que as "Despesas com Ações de Publicidade e Propaganda" correspondem a pagamentos efetivamente realizados pela Impugnante aos seus prestadores de serviços de

divulgação dos produtos referentes à marca "O Boticário", sendo a dedutibilidade legítima, sendo que referidas despesas atendem a todos os requisitos de dedutibilidade do artigo 299 do RIR/99, eis que são elas operacionais, necessárias, usuais e normais ao desenvolvimento das atividades empresariais da Impugnante, que ocorrem sob o sistema de franquia empresarial (franchising).

- Além disso, não configuram como royalties, uma vez que não têm qualquer relação com pagamento pela fruição de direitos, como querem fazer crer os Srs. Agentes Fiscais. A divulgação da marca "O Boticário" é fundamental para a comercialização dos produtos deste portfólio em território nacional, através do sistema de franquia, com vista a alcançar os potenciais consumidores finais destes franqueados.

- Aduz que a requalificação das despesas de publicidade e propaganda incorridas com terceiros, como se royalties fossem e pagos a proprietária da marca, foi realizada por mera presunção e inconformismo dos Srs. Agentes Fiscais.

- Trata-se de despesas necessárias, na medida em que se justificam sob o aspecto gerencial das atividades da Impugnante, bem como para o próprio exercício de sua atividade principal, que no presente caso, consiste na comercialização de produtos em território nacional, sob a sistemática de franquia.

- Cita o Parecer Normativo CST n.º 32 e acórdão do antigo Conselho de Contribuintes acerca das despesas dedutíveis.

- As despesas serão operacionais (dedutíveis) quando forem justificáveis do ponto de vista gerencial. Esse é o caso dos montantes despendidos pela Impugnante com a contratação de prestadores de serviços para fins de divulgação do portfólio de produtos da marca "O Boticário", que são essenciais aos seus negócios, os quais ocorrem sob a sistemática de franquia, considerando os seguintes fatos inquestionáveis:

- As despesas estão realmente consubstanciadas em contratos juridicamente válidos e verdadeiros, e em notas fiscais hábeis e idôneas de prestação de serviços, emitidas por terceiros;
- Às despesas corresponderam efetivos pagamentos aos terceiros em relação aos valores contratados;
- Os terceiros contratados efetivamente desempenharam os serviços de propaganda para divulgação do portfólio de produtos da marca "O Boticário".

- Assim, considerando-se que as despesas com publicidade e publicidade incorridas pela Impugnante estão diretamente relacionadas com a atividade por ela explorada (além de serem escrituradas destacadamente em conta própria segundo o regime de competência), as correspondentes dedutibilidades são ainda asseguradas pelo disposto no artigo 366 do RIR/99 (em adição ao artigo 299 já referido).

- Transcreve o conceito de royalties, aduzindo que as despesas em questão não têm qualquer relação com pagamento pela fruição de direitos, como pretenderam os Srs. Agentes Fiscais, tratando-se de despesas de natureza bastante diferente: serviços.

- Ainda que não tivesse previsto no "Contrato de Licenciamento de Marcas" que a ora Impugnante, na qualidade de franqueadora, arcaria com as "Despesas com Ações de Publicidade e Propaganda" da marca licenciada, já seria inerente de sua atividade tal despesa. Tanto é assim, que tal previsão no Contrato não é uma Cláusula, mas sim uma consideração (premissa decorrente da atividade desempenhada pela Impugnante).

- O simples fato de o Contrato firmado entre a Impugnante e a Botica prever despesas com publicidade e propaganda da marca concedida, não altera a natureza destas despesas para

royalties, ao passo que tais despesas são incorridas pela Impugnante com terceiros e não são uma contrapartida com a detentora da marca (Botica).

- Ante o exposto espera que esta C. Turma Julgadora reconheça a dedução dos correspondentes valores nos anos-calendário 2014 e 2015, uma vez que estes não podem ser arbitrariamente reclassificados como pagamento de royalties, como fez os Srs. Agentes Fiscais.

- Ainda, a título de argumentação, a dedutibilidade integral de tais valores estaria garantida, conforme demonstrado na presente defesa, não sendo aplicável ao presente caso as vedações consignadas pelos Srs. Agentes Fiscais (inedutibilidade dos royalties), ratificando as razões já expostas.

- Requer ao final o conhecimento e o provimento da Impugnação, com a consequente declaração de nulidade do auto de infração, uma vez que não cumpriu as formalidades essenciais (intrínsecas) ao ato de lançamento, dada sua iliquidez e incerteza no montante exigido, configurando em vício material insanável de ofício.

-Na eventualidade de não ser acatada a preliminar supra, o que se admite apenas a título argumentativo, a Impugnante requer a esta E. Turma Julgadora, pelas questões de mérito, que cancele integralmente o auto de infração, reconhecendo (i) a dedutibilidade integral dos royalties pagos à Botica, em virtude do uso e exploração da marca "O Boticário", formalizados pelo "Contrato de Licenciamento de Marcas", como (ii) a legitimidade e dedutibilidade das "Despesas com Ações de Publicidade e Propaganda" referentes à marca "O Boticário" incorridas pela Impugnante.

Caso se entenda que as "Despesas com Ações de Publicidade e Propaganda" são, na realidade, royalties pagos pela Impugnante à Botica - o que também se alega meramente *ad argumentandum* - requer-se que ainda assim seja reconhecida integralmente a dedutibilidade de tais despesas, pelos motivos expostos na presente Impugnação.

É o relatório.

Acórdão nº 14-95.874 da 3ª Turma/DRJRPO (e-fls. 3584 e ss) julgou improcedente a impugnação apresentada e confirmou o Auto de Infração de IRPJ, relativo aos anos-calendários de 2014 e 2015. O Acórdão referido assim resumiu as razões da decisão, em ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis os royalties pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.

IRPJ. ROYALTIES. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO.

São indedutíveis, na apuração do IRPJ, as despesas com royalties pagos a outra empresa, quando verificado que ambas fazem parte do mesmo grupo econômico.

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

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

GLOSA DE DESPESAS. CONTRATO DE LICENCIAMENTO DE MARCAS. AVERBAÇÃO NO INPI.

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

ROYALTIES. ABRANGÊNCIA.

Classificam-se como royalties as despesas para preservação dos direitos cedidos se, de acordo com o contrato, fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito.

Cientificado da Decisão de Primeira instância em e 01/07/2019 (e-fls. 1559), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 29/07/2019, (e-fls. 1561) em que repete as razões levadas à Primeira Instância.

É o relatório

VOTO VENCIDO

Lizandro Rodrigues de Sousa - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo. Atendidas as demais condições de admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1562 e ss) contra Acórdão n. 14-95.874 da 3ª Turma/DRRPO (e-fls. 3584 e ss) que julgou improcedente a impugnação apresentada e confirmou Auto de Infração de IRPJ, relativo ao ano-calendário de 2014 e 2015.

A Infração imputada é "royalties" deduzidos indevidamente.

Segundo os autuantes "*há triplicidade de normas tributárias infringidas*" pela Recorrente. As três infrações que redundaram na glosa de dedução de despesas com royalties pagos à coligada Botica foram assim nomeadas no lançamento de ofício:

- "Da Infração Apurada – Royalties Pagos a sócios”;
- "Da Infração Apurada – Royalties pagos acima do Limite Dedutível”;
- "Da Infração Apurada - Falta de Averbação do Contrato de Licenciamento”.

A fiscalização ainda discorre sobre as despesas com ações de publicidade e propaganda da marca O Boticário, previstas para serem pagas pela Recorrente no contrato de Licenciamento de Marca, contabilizadas em rubrica apartada dos royalties, mas que os autuantes caracterizam também como "royalties".

De acordo o TVF, cada um dos três fundamentos da infração subsistiriam juntos ou isoladamente para sustentar a autuação:

Nos subtópicos a seguir, serão demonstradas as normas tributárias que vedam a dedução fiscal dos royalties pagos pela Fiscalizada, seja por conta de o pagamento ter sido efetuado a empresa do mesmo Grupo, seja por conta dos valores estarem acima do limite permitido ou pela falta do cumprimento de formalidade legal.

Conforme TVF (e-fls. 15 e ss), o enquadramento legal é:

4.1 – Não Dedução de Royalty pago à Sócios Pessoa Jurídica: (...) Art. 71, parágrafo único, letra “d”, da Lei nº 4.506/1964

4.2 - Não Dedução de Royalty por enquadrar-se acima do limite permitido. (...) Art. 74 da Lei nº 3.470/58; Art. 12 da Lei nº 4.131, 03/09/1962; Portaria MF nº 436/1958 e art. 355, § 1º do RIR/99.

4.3 – A Falta de Averbação do Contrato de Licenciamento e a Não Dedução de Royalty: Art. 140 da Lei nº 9.279/96 e do § 3º do art. 355 do RIR/99.

A Recorrente afirma que as despesas com royalties pagos à coligada Botica seriam dedutíveis, independentemente das três condições destacadas pelo Fisco, pois os royalties pagos estão diretamente relacionados à necessidade da Impugnante de manter o uso e fruição da marca "O Boticário" para a comercialização dos produtos de seu portfólio, do qual decorrem, por sua vez, os rendimentos auferidos no decorrer de suas atividades empresariais. Isto permitiria serem integralmente dedutíveis do lucro real. Cita o RIR/99, artigo 352, que tem como base legal o art. 71 da Lei n.º 4.506/64, aduzindo que a dedutibilidade dos royalties é absolutamente admitida. Aduz:

Para esse cenário, o RIR/99 preconizou de forma expressa, em seu artigo 352¹², que a dedutibilidade dos *royalties* é absolutamente admitida. Confira-se:

“Art. 352. A dedução de despesas com *royalties* será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento.” (g.n.)

Nesse passo, no mesmo sentido do disposto no RIR/99, mencione-se, ainda, o artigo 71 da Lei nº 4.506/64, que reconhece a dedutibilidade das despesas com *royalties* “quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento”, *verbis*.

Ora, o enquadramento no disposto no artigo 352 do RIR/99 (que tem por base legal o art. 71 da Lei n.º 4.506/64) não exclui qualquer outra condição legal de dedutibilidade. O fato de que a despesa com royalties é admitida “quando necessária para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento” não dispensa que a dedutibilidade também esteja condicionada, por exemplo, ao limite de valor permitido pelo *caput* art. 74 da Lei nº 3.470/58 (refletida no *caput* do art. 355 do mesmo RIR/99), ou que deva haver (para se confirmar a dedutibilidade) a averbação no INPI do Contrato de Licenciamento de uso de marca, conforme § 3º do art. 355 do RIR/99 (que tem por base legal o § 3º do mesmo art. 74 da Lei nº 3.470/58 e § 3º do art. 12 da Lei n. 4.131, de 1962).

Importante lembrar que, devido a nova regulamentação no tema, o art. 74 da Lei nº 3.470/58 foi revogado pela Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023. Mas, permanecia válido para os anos calendários 2014 e 2015, conforme atesta a consolidação trazida pelo RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018).

DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018

(...)

Royalties

Art. 362. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, o uso ou a fruição do bem ou do direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, caput, alínea “a”) .

Art. 363. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g”):

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

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

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 País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; e
- b) pagos pela sociedade com sede no País 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;

IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

- a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
- b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior; e

V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

- a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
- b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Parágrafo único. O disposto na alínea “b” do inciso III do caput não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e as condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

Assistência técnica, científica ou administrativa

Art. 364. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 52, caput](#)):

I - constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil;

II - corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa por meio de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao País ou a estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa; e

III - o montante anual dos pagamentos não exceder o limite estabelecido por ato do Ministro de Estado da Fazenda, em conformidade com a legislação específica.

§ 1º As despesas com assistência técnica, científica, administrativa e assemelhadas somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada a sua necessidade, admitida a prorrogação por até mais cinco anos, desde que autorizada pelo Conselho Monetário Nacional ([Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 3º](#)).

§ 2º Não serão dedutíveis as despesas a que se refere este artigo, quando pagas ou creditadas ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 52, parágrafo único](#)):

I - pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz; e

II - pela sociedade com sede no País à pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

§ 3º O disposto no inciso II do § 2º não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e as condições estabelecidos pela legislação em vigor ([Lei nº 8.383, de 1991, art. 50](#)).

Limite e condições de dedutibilidade

Art. 365. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida ([Lei nº 3.470, de 1958, art. 74](#) ; [Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, caput](#) ; e [Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º](#)).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, por ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, de acordo com o grau de essencialidade ([Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º](#)).

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties por exploração de patentes de invenção, uso de marcas de indústria e de comércio, e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Regulamento ou excederem os limites a que se refere este artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos ([Lei nº 4.131, de 1962, art. 12 e art. 13](#)).

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties por exploração ou cessão de patentes ou por uso ou cessão de marcas, e a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do ato ou do contrato no INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma estabelecida na [Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996](#) ([Lei nº 4.131, de 1962, art. 12](#)).

Há de se cumprir as determinações da legislação específica, que prevê as três condições de dedutibilidade, destacadas pelo TVF, para royalties pagos.

Desta forma, não se confirma a alegação da Recorrente de que o artigo 71 da Lei nº 4.506/64 revogou (tacitamente) o limite para dedução fiscal dos royalties previsto no artigo 74 da Lei nº 3.470/58, a partir do qual não haveria mais limite ou restrição para dedutibilidade dos royalties, quando se trata de pagamentos realizados em favor de empresa brasileira. Para os anos calendários 2014 e 2015 permaneciam válidos o limite de valores pagos de royalties (limite calculado sobre a receita bruta) e a condição de averbação no INPI do instrumento que institua o pagamento de royalties, conforme imposto pelo artigo 74 da Lei nº 3.470/58, que dispunha:

Lei n. 3.470, de 28 de novembro de 1958.

(...)

Art. 74. Para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do imposto de renda, somente poderão ser deduzidas do lucro bruto a soma das quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido. (Vide Medida Provisória nº 1.152, de 2022) Vigência (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

§ 2º Poderão ser também deduzidas do lucro real, observadas as disposições deste artigo e do parágrafo anterior, as quotas destinadas à amortização do valor das patentes de invenção adquiridas e incorporadas ao ativo da pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

§ 3º A comprovação das despesas a que se refere este artigo será feita mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país, de acordo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial (Decreto-lei nº 7.903, de 27 de agosto de 1945), ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços. (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

Deve, portanto, o lançamento de ofício ser confirmado pela constatação da desobediência à disposição legal que instituiu o limite aos valores pagos a título de royalties (calculado sobre a receita bruta) e a condição de averbação, no INPI, do instrumento que institua o pagamento de royalties, conforme imposto pelo artigo 74 da Lei nº 3.470/58.

Mas, entendo que deve ser afastado o fundamento de que os royalties seriam indedutíveis, também, porque foram pagos a sócio, no caso concreto. Como constante no Recurso Voluntário, a beneficiária (Botica) não era sócia da Recorrente. Se a legislação quisesse limitar o pagamento feito a controlador indireto, deveria se valer de ressalva no dispositivo legal, como o fez na alínea seguinte ("e", "2") do parágrafo único do mesmo artigo:

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:

(...)

d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; (Vide Medida Provisória nº 1.152, de 2022) Vigência (Revogada pelo Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

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: (Vide Medida Provisória nº 1.152, de 2022) Vigência (Revogada pelo Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz; (Revogado pelo Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

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; (Revogado pelo Lei nº 14.596, de 2023) (Destaquei)

Quanto às alegações de fato e de direito que acompanham o Recurso Voluntário consubstanciam-se em repetição do contido na Impugnação, e que foram precisamente rebatidos pelo Acórdão Recorrido, motivo pelo qual reproduzo parcialmente a seguir seus termos como razão de decidir:

Preliminarmente Aduz a impugnante a iliquidez e incerteza do montante exigido, configurando em vício material insanável de ofício, posto que foi glosado, como indedutível, relativo ao ano-calendário de 2015, o valor de R\$ 9.745.049,33 referente a infração de "Despesas com Ações de Publicidade e Propaganda caracterizadas como Royalties", sendo que, no entanto, no que tange ao ano de 2015, o valor que foi registrado pela Impugnante na conta de resultado do exercício foi apenas de R\$ 7.208.856,79, conforme se verifica de sua escrituração contábil.

Entretanto tal alegação não procede. Isto porque os Auditores Fiscais deixaram bem claro, no Termo de Verificação Fiscal às fls. 39/42, que:

Dessa forma, antes de adentrarmos nas nuances do Contrato de Licenciamento de Marca firmado entre a Fiscalizada e a BOTICA, o qual atribui à OBF a responsabilidade pelas despesas de publicidade, propaganda e outras ações de marketing da marca "O Boticário", é imperioso esclarecer qual é o montante que está incluído nas contas de resultado dos exercícios de 2014 e 2015 (ACs 2014 e 2015 para efeito do IRPJ) que se refere à marca "O Boticário", já que, conforme vimos nas respostas prestadas aos TIF's 008 e 012, os montantes declarados na rubrica "(-) Propaganda, Publicidade e Patrocínio" - código da conta "3.01.01.07.01.20" das ECF's dos ACs 2014 e 2015 também incluem os gastos com ações de marketing da marca "quem disse, Berenice?", que é de propriedade da Fiscalizada OBF.

Assim, temos:

AC	Montante declarado na rubrica Propaganda, Publicidade e Patrocínio – código da conta "3.01.01.07.01.20"		
	Marca O Boticário	Marca quem disse, Berenice?	Total
2014	9.261.181,77	6.353.231,03	15.614.412,80
2015	9.745.049,33	(2.536.192,54)	7.208.856,79

Portanto, quando estivermos nos referindo ao montante despendido pela OBF com despesas de publicidade, propaganda e outras ações de marketing da marca "O Boticário" nos ACs 2014 e 2015, temos que ter em mente que não é o total declarado nas ECF's e, sim, os valores apontados no quadro acima.

Portanto, foi corretamente lançado como base de cálculo do IRPJ o valor de R\$ 9.745.049,33, para o ano-calendário de 2015, referente à infração "Despesas com Ações de Publicidade e Propaganda caracterizadas como Royalties", posto tal valor se referir aos dispêndios da OBF com despesas de publicidade e propaganda da marca "O Boticário" e caracterizado como royalties indedutíveis, conforme se verá mais adiante. Ora, se fosse para ser considerado o valor da conta contábil "Propaganda, Publicidade e Patrocínio" para o ano de 2014 haveria de ser considerado o valor de R\$ 15.614.412,80 e não de R\$ 9.261.181,77 lançado pela Autoridade Fiscal.

Assim, não há que se falar em vício insanável do lançamento fiscal e conseqüente nulidade, já que o mesmo foi lavrado de acordo com as disposições legais e normativas, notadamente o art. 142 do CTN.

Da indedutibilidade dos royalties

A impugnante traça assertivas a respeito dos royalties pagos à Botica, os quais estão relacionados à sua necessidade de manter o uso e fruição da marca "O Boticário", do qual decorrem os rendimentos auferidos no decorrer de suas atividades empresariais, e, por essa razão, aduz que os mesmos devem ser considerados integralmente dedutíveis do lucro real.

Entretanto não é o que se vislumbra da legislação em tela.

O art. 352 do Decreto n.º 3000/99 (RIR), tendo como matriz legal o art. 71 da Lei n.º 4.506/64, prevê que os valores pagos a título de royalties serão deduzidos quando necessários para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento. Entretanto tal condição não é absoluta, apresentando a lei em artigos seguintes as hipóteses em que não há a dedutibilidade:

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;

II - 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;

(...)

Limite e Condições de Dedutibilidade

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 74, e Lei n.º 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, §1º).

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial-INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996. (grifos nossos)

Portanto, a legislação deixa bem claro que não serão dedutíveis as quantias pagas a título de royalties que não cumprirem as condições previstas no Decreto ou excederem aos limites previstos, sendo considerados como lucros distribuídos.

É o que ocorre nos autos, como se passará a demonstrar.

(...)

II) Limites para dedução dos royalties

A contribuinte alega que o artigo 71 da Lei nº 4.506/64 revogou o limite para dedução fiscal dos royalties previsto no artigo 74 da Lei nº 3.470/58, a partir do qual não há mais limite ou restrição para dedutibilidade dos royalties, quando se trata de pagamentos realizados em favor de empresa brasileira.

No entanto, tal alegação não merece prosperar. O art. 355 do RIR/1999 (matriz legal: Leis 3.470/1958, art. 74, e 4.131/1962 art. 12, e Decreto-lei 1.730/79, art. 6º) dispõe que as quantias devidas a título de royalties pelo uso de marcas de comércio podem ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de 5% da receita líquida das vendas. O seu §1º (matriz legal: art. 12, §1º, da Lei 4.131/1962) dispõe que o Ministro da Fazenda estabelecerá e revisará periodicamente os percentuais admitidos para deduções, considerando os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade.

Quanto ao argumento de que o art. 71 da Lei 4.506/1964 revogou o art. 74 da Lei 3.470/1958, assim se pronunciou o Supremo Tribunal Federal - STF:

"ROYALTIES - LIMITES PARA PAGAMENTOS A DOMICILIADOS NO PAÍS - Deduções por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, em montante superior ao limite estabelecido no art. 74, da Lei n. 3.470/58. Lei n. 4.506/64, art. 71 e seu parágrafo único. RIR de 1966, arts. 232, 233 e 234. A Lei n. 4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, no que concerne a dedutibilidade de despesas como royalties, não revogou o art. 74, da Lei n. 3.470/1958. RIR de 1966, arts. 174 e 175. Acórdão que negou vigência ao art. 74, da Lei nº 3.470/1958, devidamente pré-questionado, e ao art. 175, do RIR de 1966. Recurso extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a sentença. RE- 104368/SP. STF em 17.06.88. " Publicado no DJU de 28.02.92.

Na instância administrativa, assim se pronunciou o Conselho de Contribuintes - CC:

"LIMITES PARA PAGAMENTOS A DOMICILIADOS NO PAÍS - Cabe aplicar o limite de que trata o artigo 233 do RIR/80 aos pagamentos cujo beneficiário seja domiciliado no Brasil. O Supremo Tribunal Federal decidiu pela sua aplicabilidade, tanto para os domiciliados no exterior, como no país". (Ac. 1ºCC 103-15.378/94-DOU 19/06/96).

O art. 233 do RIR/1980 corresponde ao art. 355 do RIR/1999.

O Parecer Normativo COSIT n.º 139/1975 esclareceu que a limitação percentual aplica-se a qualquer pagamento, independentemente de o beneficiário ser domiciliado no país ou no exterior, conforme sua ementa:

"Dedutibilidade de despesas com o pagamento de "royalties" e assistência técnica ou semelhante: sujeitam-se aos percentuais fixados pela Portaria MF n.º 436/58, independentemente da situação do domicílio do beneficiário dos rendimentos".

A Portaria 436/1958 do Ministro da Fazenda fixou em 1% os royalties pelo uso de marca de comércio ou nome comercial em qualquer tipo de atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação.

No que concerne à citada Portaria, a autuada aduz que o limite de 1% para a dedutibilidade dos royalties pagos à Botica pelo uso da marca "O Boticário" não pode ser utilizado, na medida em que se encontra revogado pela ordem constitucional de 1988.

(...)

A apreciação de alegações quanto a constitucionalidade ou legalidade de normas legais e infra-legais vigentes foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses que suscitem a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da validade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo deste poder. Por conseguinte, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, tendo em vista que é defeso a autoridades da Administração Pública, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar textos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN.

(...)

Ademais, ressalta-se ainda que a Solução de Consulta COSIT n.º 316/2014 assim dispôs:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
DESPESAS COM ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. LIMITE APLICÁVEL.**

Para efeito da apuração do Imposto de Renda - IRPJ - e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL -, a dedutibilidade das despesas com royalties está condicionada às regras estabelecidas pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99. A dedutibilidade está limitada por coeficientes percentuais a incidir sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, estabelecidos conforme os tipos de produção ou atividade da pessoa jurídica, segundo o grau de essencialidade, e determinados pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 436, de 1958.

III) Ausência de averbação do Contrato de Licenciamento de Marca

Aduz a impugnante, em síntese, que não há base legal para impor a exigência de registro como condição à dedutibilidade dos pagamentos de royalties entre empresas domiciliadas

no País, sendo que o Contrato de Licenciamento de Marca firmado entre a OBF e Botica preencheu todos os requisitos do Código Civil necessários para conferir validade ao negócio jurídico, postulando pela integral dedutibilidade dos royalties pagos e o cancelamento da autuação.

No entanto, não procedem tais alegações. O art. 355, em seu § 4º, do Decreto nº 3.000/99 (RIR) assim prescreve:

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

(...)

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996.

Assim, não é correto afirmar que os pagamentos decorrentes de contratos que não estejam registrados no INPI possam ser classificados como despesas dedutíveis, somente por aplicação da regra geral prevista no art. 299 do RIR/1999.

O INPI é uma autarquia cuja finalidade principal é executar as normas que regulam a propriedade industrial, tendo em vista sua função social, econômica, jurídica e técnica, cabendo-lhe o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros, nos termos do artigo 211 da Lei nº 9.279/1996 (Lei de Propriedade Industrial).

A autarquia, ao regulamentar o referido art. 211 da LPI, editou o Ato Normativo INPI nº 135/97, que, em seu item 2, trouxe o seguinte entendimento:

2. O INPI averbará ou registrará, conforme o caso, os contratos que impliquem transferência de tecnologia, assim entendidos os de licença de direitos (exploração de patentes ou de uso de marcas) e os de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica), e os contratos de franquia. (grifos nossos)

As informações prestadas pelo INPI em seu sítio eletrônico na Internet (www.inpi.gov.br), assim dispõe sobre os efeitos da averbação:

Efeitos da averbação/registro

(...)

3. Autorizar a dedutibilidade fiscal, por delegação de competência da Receita Federal e posteriormente por competência legal (Decreto Nº 3.000/99), das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de royalties pela exploração ou cessão de patentes, pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (aquisição de know-how,

assistência técnica, científica administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) e franquia.

Portanto, constitui condição *sine qua non* a averbação no INPI do contrato de uso e licenciamento de marcas para a dedutibilidade dos royalties pagos na apuração do IRPJ, celebrado tanto entre empresas domiciliadas no Brasil, como com empresas sediadas no exterior. E não é o que ocorreu no caso em tela, sendo procedente também por esse motivo a glosa efetuada.

Despesas de publicidade e propaganda da marca “O Boticário” caracterizadas como royalties

A contribuinte refuta tal caracterização, aduzindo que referidas despesas correspondem a pagamentos efetivamente realizados aos seus prestadores de serviços de divulgação dos produtos referentes à marca "O Boticário", sendo a dedutibilidade legítima posto que tais despesas atendem a todos os requisitos do artigo 299 do RIR/99, eis que são operacionais, necessárias, usuais e normais ao desenvolvimento das suas atividades empresariais, que ocorrem sob o sistema de franquia empresarial, não se configurando como royalties.

No entanto, adoto o posicionamento e fundamentação adotados pelos Auditores Fiscais a seguir transcritos:

No contrato e seus aditivos firmado entre as partes - DOC 05, está previsto o pagamento de royalties variáveis em contrapartida ao direito transferido (cláusula 7a - 6% da receita líquida obtida pela Licenciada).

Ocorre que, além da obrigação prevista na cláusula 7a do contrato, a Licenciada OBF está arcando com despesas relativas às ações de publicidade e propaganda da marca licenciada - "O Boticário".

Ou seja, a Fiscalizada, ao final de cada ano-calendário, arca com dois gastos em contrapartida ao direito recebido de usar e explorar a marca “O Boticário”:

- 1) Royalties variáveis estipulado em contrato (cláusula 7a) e,
- 2) Despesas com Publicidade e Propaganda da Marca "O Boticário".

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

- 1) Um percentual sobre o faturamento líquido obtido pela Licenciada - royalties variáveis e,
- 2) As despesas com publicidade e propaganda de sua marca.

(...)

Por meio do TIF nº 012 - DOC 03, solicitamos que a Fiscalizada esclarecesse e indicasse qual seria o instrumento contratual que a obriga desenvolver as ações de publicidade e propaganda da marca "O Boticário", já que constatamos a existência de despesas dessa natureza deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e CSLL⁷ (TIF's 008 e 012 - DOCs 13 e 03), ou então que ela esclarecesse o motivo da inexistência de cláusula contratual nesse sentido.

A resposta ao TIF 012 está juntada como DOC 16. Dela, extraímos os esclarecimentos abaixo:

O instrumento contratual que respalda a dedução das despesas de ações de publicidade, propaganda e outras ações de marketing é o Contrato de Licenciamento de Marcas, já disponibilizado a esta Fiscalização quando do atendimento do TIF 4.
Em atendimento ao item 4.1, pertine esclarecer que o Contrato de Licenciamento de Marcas acima mencionado prevê, no inciso III dos considerandos contratuais, que a OBF na qualidade de franqueadora, é responsável pela realização das ações de publicidade, propaganda e outras ações de marketing, visando à divulgação das marcas e dos produtos "O BOTICÁRIO" – conforme imagem abaixo:
III. A OBF, na qualidade de franqueadora, é responsável pela realização das ações de publicidade, propaganda e outras ações de marketing, visando à divulgação das MARCAS e dos PRODUTOS "O Boticário".

Evidente está, então, que a obrigação de desenvolver as ações de publicidade e propaganda da marca "O Boticário" advém do Contrato de Licenciamento de Marcas - DOC 05.

Assim, não é pelo fato de a Fiscalizada estar qualificada como Franqueada, e de possuir a expertise para operar o sistema de franquia da marca "O Boticário", que a obrigação de desenvolver as ações de publicidade e propaganda são atraídas a ela

A responsabilidade pelas ações de publicidade e propaganda atribuídas à OBF decorrem do contrato de Licenciamento de Marcas¹¹. Não fosse pelo Contrato de Licenciamento prever isso por certo a própria BOTICA se encarregaria de efetuar as ações de propaganda, publicidade e marketing da marca de sua propriedade.

Desse modo, ao transferir, ceder o uso da marca "O Boticário", a BOTICA *encarregou* a OBF da responsabilidade pela realização das ações de publicidade, propaganda e outras ações de marketing, visando a divulgação da marca e dos produtos "O Boticário":

(...)

Observe-se que um dos objetivos buscados pelas ações de publicidade, propaganda e marketing desenvolvidos pela OBF em relação à marca "O Boticário"⁷ é "fortalecer a identidade das marcas franqueadas¹".

Por isso, é natural que as proprietárias das marcas transfiram os custos das ações de publicidade e propaganda ao licenciado, pois a MARCA sobressai em relação ao produto; o que o consumidor compra é a MARCA; o produto é apenas o que a fábrica produz...

(...)

E, para atingir este "nome de qualidade superior", as ações de publicidade e propaganda constituem-se na principal estratégia empresarial. Por isso, se não é a proprietária da marca que irá desenvolver as ações de marketing, alguém terá de ser responsável em fazê-las. Assim, no Contrato de Licenciamento da Marca "O Boticário" essa incumbência ficou a cargo da Fiscalizada - a Licenciada OBF.

(...)

Como visto, a Marca do produto prevalece sobre o produto fabricado. Logo, os investimentos anuais em ações de publicidade, propaganda e assemelhados vão manter o valor da marca já conquistado, aumentar sua visibilidade, agregar mais valor à marca, enfim, tornar a marca cada vez mais valiosa. Como dito pela Fiscalizada em uma de suas respostas: vai "fortalecer a identidade das marcas franqueadas".

(...)

Assim, independentemente do produto a que se destina as diferentes ações de marketing, ao final quem é beneficiada é a marca "O Boticário", pois a marca "O Boticário" é composto de um portfólio de produtos.

E quem vai se beneficiar com o incremento de valor da marca senão a sua proprietária? Lembramos que o contrato de licenciamento de uso e exploração de marca de indústria e comércio firmado entre a Fiscalizada/Licenciada e a Proprietária/Licenciante da marca pode ser rescindido apenas com uma simples comunicação e sem qualquer indenização, conforme demonstrado abaixo pelos textos retirados do Contrato, o que demonstra que, ao cabo, quem se aproveita da valorização patrimonial da marca resultante dos investimentos anuais em ações de propaganda e publicidade é a titular de sua marca:

Assim, conforme Contrato de Licenciamento de Marca firmado entre a Botica e a OBF – independentemente de sua qualidade de franqueadora já que são contratos diversos - à essa última ficou assentada a responsabilidade pelas ações de publicidade e propaganda tendo por objeto “fortalecer a identidade das marcas franqueadas” conforme confessado pela própria impugnante em resposta ao TIF 008 (Doc. 14). Ora, e quem se beneficia com o incremento de valor da marca “O Boticário” senão a sua proprietária Botica? Não há como se negar tal relação de causa e efeito e, como bem dito pelos Auditores Fiscais, se não houvesse essa atribuição de responsabilidade à OBF por certo quem assumiria tais despesas seria a Botica, sob pena de não ter a sua marca valorizada no mercado.

No âmbito da legislação tributária federal, a lei nº 4.506/64 enquadra como royalties os rendimentos com a exploração e uso de direitos, incluindo as seguintes espécies recompensatórias:

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

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

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

Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como: (Vide Decreto-Lei ns 2.287, de 1986)

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

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

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

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

Assim, pode-se dizer que a Lei n.º 4.506/64 inclui no conceito de royalties todos os rendimentos recebidos pelo titular do direito pelo uso do mesmo, estipulados no Contrato celebrado.

Tanto é que no caso dos autos, o Contrato de Licenciamento de Marcas (fls. 92/96) estipula em sua cláusula 11ª que o inadimplemento e/ou descumprimento de quaisquer termos ou condições expressos acarretará a rescisão automática do mesmo, independentemente de qualquer notificação ou interpelação judicial ou extrajudicial.

Corroborando tal assertiva, destaca-se os ensinamentos do doutrinador Denis Borges Barbosa:

De qualquer forma, o art. 71 da Lei 4.506/64 dá a noção geral de aluguéis e royalties, como um gênero coletivo, ao exigir, para ser lícita a dedutibilidade de tais pagamentos, que estes sejam necessários para manter a posse, uso ou fruição de bens ou direitos, os quais, por sua vez, produzem os rendimentos da empresa.

Assim, é royalty ou aluguel o montante destinado a remunerar o uso, fruição ou posse de bem ou direito alheio, e que permanece como tal, já que os pagamentos destinados à aquisição dos mesmos bens ou direitos não são dedutíveis (Lei 4.506/64, art. 71, parágrafo único, “c”, ressalvados os casos do art. 235 do RIR/80).

Mas, como é diversa a regulação dos royalties e aluguéis (por exemplo: royalty pago a sócio é indedutível; o aluguel pago a sócio é dedutível, desde que dentro dos níveis de mercado), resta sem resolução o que será uma coisa e o que será outra. Também obscura é a fronteira entre os pagamentos de assistência técnica e os devidos como royalties, como se verá na seção deste trabalho destinada a definição de assistência técnica.

A Lei também regula os acessórios dos royalties. Segundo o art. 33, § 1º do RIR/80 (Lei 4.506/64, art.22, parágrafo único e Dec.-lei 1.642/78, art. 8º), no ponto aplicável também à definição dos royalties em geral, inclusive os pagos por (//) ou atribuídos às pessoas jurídicas, são também classificados como royalties os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento destes. Este princípio resulta em que, uma vez se deixe de pagar os royalties no tempo, forma e lugar acordado, serão classificados como royalties os juros de mora, multas e demais acessórios; o que ocorre, se o montante acrescido exceder os limites de valor da lei?

A hipótese é a de um royalty estipulado em 5% da produção do licenciado - limite máximo permissível pela legislação. Caso se dê um atraso, e o montante devido passe a ser 5,5%, por exemplo, o excesso seria indedutível, nos termos da legislação vigente.

Outra hipótese de integração, nos royalties, de verbas de outra natureza está no art. 23, § 1º da Lei 4.506/64; os móveis ou benfeitorias, ou quaisquer outros bens do titular do recebimento, cuja aquisição for imposta como condição para a celebração do contrato. Assim, se o titular de uma patente obrigar à compra de insumos ou componentes de sua propriedade para aceder na licença (no que se chama

vulgarmente de *tie-in arrangement* e é proibido em geral pelas leis antitruste ou de abuso do poder econômico), tal valor acrescerá a base de cálculo do limite de dedutibilidade. As regras administrativas em vigor (AN-INPI nº 15, item 2.2.1 - nota e 3.2.1 - nota) contemplam a exclusão, na base de cálculo dos produtos importados do licenciador ou de quem este indicar; o efeito é similar ao previsto na Lei 4.506/64, mas não é igual. Cabe, pois, adequar, no ponto, as normas administrativas e as leis fiscais.

De outra parte, não é royalty o pagamento do custo das máquinas, equipamentos e instrumentos patenteados (Lei 4.506/64, art. 23, § 2º; RIR/80, art. 33, § 2º).

Com efeito, difere o pagamento de royalty (rendimento pela exploração de direitos de propriedade industrial, etc.) e o preço do bem físico em que a tecnologia patenteada está inserida: uma coisa é o direito de reproduzir o bem (direito intelectual) e outra o direito ao bem reproduzido. Um, é o fruto do direito intelectual, outro, o resultado da alienação do *corpus mechanicum*.

Economicamente, no preço do bem fabricado sob licença, há uma parcela correspondente aos royalties; este segmento do custo, porém, não é, juridicamente, royalty.

No art. 23 da Lei 4.506/64, reproduzido somente no art. 34 do RIR/80, como se valesse a disposição só no tocante às pessoas físicas (o que não ocorre) está também a previsão de que, como royalties, também são entendidos:

I - as importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses; II - os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos; III - as luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado; IV - as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizerem parte da compensação pelo uso do bem ou direito; V - a indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato.

O primeiro item não necessita de comentário. O segundo item contempla, por exemplo, o pagamento dos técnicos necessários à assistência tecnológica suplementar necessária para, em alguns casos, pôr o objeto da patente em exploração; as luvas e outros prêmios, a que se refere o terceiro item, não são dedutíveis, mas ativáveis e amortizáveis proporcionalmente ao tempo do contrato (Rir/80, art. 232, II; art. 71, parágrafo único da Lei 4.506/64)

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

Texto confeccionado por (1)Denis Borges Barbosa Atuações e qualificações

(1) Doutor em Direito Internacional e da Integração Econômica (UERJ, 2006); Master of Laws (Columbia University School of Law, 1983); Mestre em Direito Empresarial (UGF, 1982); Professor de Propriedade Intelectual na PUC/RJ, UERJ, UCAM, FGV/SP e RJ, CEU/SP e Faculdades Curitiba.

Portanto, em sendo as despesas de publicidade e propaganda classificadas como royalties, tais valores estão sujeitos às respectivas regras de dedutibilidade na apuração do IRPJ e, em

não as cumprindo como já exposto no corpo desse Voto, sobre os mesmos deve haver a apuração tal qual efetuado no lançamento em tela.

Conclusão:

Pelo exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário lançado.

Christiane Lucato Duarte Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil

Pelo exposto, voto por afastar a alegação de nulidade e negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente o crédito tributário sob os fundamentos dos itens 4.2, 4.3 e 5 do TVF.

Lizandro Rodrigues de Sousa

VOTO VENCEDOR

Conselheira Cristiane Pires McNaughton, redatora designada

Dirirjo do eminente Relator quanto à natureza das despesas com publicidade incorridas pela Recorrente.

Tais gastos foram realizados com fundamento em cláusulas contratuais firmadas com a licenciadora da marca BOTICA. Contudo, o fato de a publicidade constar nos “considerandos” do contrato não autoriza presumir que se trata de contraprestação devida à licenciadora. Como se sabe, os “considerandos” têm natureza meramente declaratória, servindo à contextualização do ajuste e à delimitação de responsabilidades, sem criar obrigações pecuniárias.

A redação contratual é clara ao consignar, na cláusula sétima, as obrigações das partes — não havendo qualquer previsão de que a Recorrente deva pagar publicidade em benefício da cedente. A ausência de tal obrigação na parte dispositiva do contrato reforça que o ônus publicitário não foi imposto em favor da BOTICA, mas decorre de estratégia comercial da Recorrente no desenvolvimento da rede franqueada.

Com efeito, nos termos do art. 3º, VII, “c”, da Lei nº 8.955/94 (Lei de Franquias vigente à época dos fatos), é facultado à franqueadora cobrar das franqueadas contribuição para fundo de propaganda. É o que faz a Recorrente, assumindo despesas de publicidade para fortalecimento da marca, o que, além de potencial receita, reverte em benefício próprio, como atratividade da franquia e maior competitividade.

Ora, despesas que têm como destinatário o mercado consumidor e como beneficiária a própria contribuinte não podem ser confundidas com royalties, nem submetidas às suas limitações. Ausente pagamento à licenciadora, não há fato gerador de retenção na fonte nem incidência do art. 71 da IN SRF 1/2000.

Trata-se, portanto, de despesa ordinária, necessária e usual na atividade empresarial da Recorrente, nos termos do art. 299 do RIR/99, plenamente dedutível para fins de apuração do IRPJ.

Com essas considerações, voto por dar provimento ao recurso voluntário, afastando a glosa relativa às despesas com publicidade.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton