



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.721317/2018-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.203 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2022
Recorrente WARNER BROS SOUTH INC
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

PAGAMENTO DE ROYALTIES. ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DEDUTIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A não dedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para inserir na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (relator), Claudio de Andrade Camerano e Itamar Artur Magalhães Alves Ruga. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos que envolvem o presente processo, reproduzo o relatório constante da decisão recorrida.

Cuida o presente processo de auto de infração de imposto sobre a renda da pessoa jurídica lavrado pela Autoridade Tributária, após ter considerado serem indedutíveis os royalties remetidos à empresa sediada no exterior nos anos-calendário 2014 a 2016, tendo por fundamento o art. 353, I e III, do Regulamento do Imposto de Renda (aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999).

Como consequência da autuação e em face à apuração do lucro real com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, o Agente Fiscal também lavrou a multa exigida isoladamente de 50% sobre as estimativas não recolhidas, com base no art. 44, II, 'b', da Lei nº 9.430/1996.

Ao todo, o lançamento acrescido dos acréscimos legais (multa de ofício e juros de mora) totalizou R\$ 88.130.181,74, conforme retratado às fls. 556 a 576.

O procedimento fiscal teve por base o Termo de Constatação Fiscal e as tabelas anexas às fls. 544 a 555.

Nesse termo, *a priori* o Agente Fiscal relata a troca de comunicações com o Contribuinte instaurada com o envio do Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 193 a 195), então exclusivo ao tributo CIDE-Remessas.

Logo após, a Fiscalização explica o motivo para adicionar, ao Lucro Real, os valores remetidos à matriz pela filial a título de royalties, ao entender que a Warner Bros. (South) INC. constitui-se como filial no Brasil da Warner Bros Pictures International (WBPI), divisão da Warner Bros Distributing Inc. (WBDI).

Sendo assim, as remessas de royalties à matriz configuram-se como pagamentos a sócio pessoa jurídica no exterior, subsumindo-se à indedutibilidade prevista no art. 353, I (royalties em sentido genérico) e III (quaisquer royalties relacionados ao uso de marcas que possam estar implicados nos direitos do contrato apresentado) do RIR/1999.

Com fulcro em prévia intimação ao Contribuinte, a Autoridade Tributária procedeu à compensação de ofício de parte do saldo de prejuízos fiscais operacionais de períodos anteriores, com o respeito aos limites legais.

Houve, ainda, como decorrência da adição ao Lucro Real dos royalties indedutíveis, a apuração de falta de recolhimento das estimativas mensais, fato este que ensejou a imposição da multa isolada de 50%, com amparo na legislação de vigência.

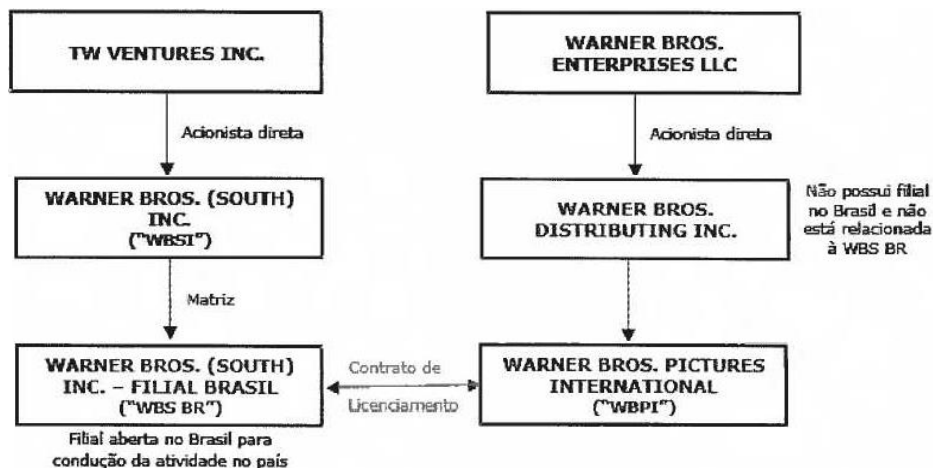
O Auto de Infração e o Termo de Constatação Fiscal foram cientificados ao Contribuinte em 11/06/2018 (fl. 583), tendo este apresentado a impugnação pertinente em 11/07/2018 (fls. 589 a 608).

Logo de início, a Impugnante requer a decretação de nulidade do auto de infração pelo fato de o Agente Fiscal ter utilizado de presunção com relação às premissas fáticas que levaram à constituição do crédito tributário, assim como incorrido em erro de fato quanto à norma aplicável ao caso concreto.

Na verdade, insurge-se contra a conclusão da fiscalização de que as remessas efetuadas são decorrentes de acordo entre a empresa situada no exterior e sua filial brasileira, algo

que em nenhum momento restou afirmado e não reflete a realidade dos fatos e das operações realizadas. Tais remessas são referentes a pagamentos pela licença de direitos autorais de obras audiovisuais à WBPI, uma divisão da WBDI, mas estas sociedades, nelas incluídas também a Defendente, não estão diretamente relacionadas entre si.

A esse respeito, a Impugnante anexa declaração emitida pelo diretor da WBDI em que afirma que as sociedades não estão diretamente relacionadas entre si e elabora um organograma para ilustrar a organização societária de ambas empresas:



Esse equívoco prejudica a compreensão sobre as operações realizadas e o tratamento tributário conferido a elas, a partir de uma mera presunção do Agente Fiscal e a transferência ilegítima do ônus da prova ao Contribuinte, em contrariedade ao § 1º do art. 113 do Código Tributário Nacional.

Ademais, o enquadramento das remessas efetuadas em hipóteses previstas pela legislação que vedam sua dedução da base de cálculo do IRPJ é verdadeiro erro de fato, e também por este motivo deve ser decretada a nulidade do lançamento.

Ao tratar do mérito, a Defendente afirma que o art. 353, I, do RIR/1999 não se aplica ao presente caso visto que este dispositivo dispõe sobre a hipótese de pagamento de royalties a sócios, pessoas físicas ou jurídicas. No entanto, a WBPI é apenas uma divisão da WBDI, bem como esta não é sócia ou diretamente relacionada à empresa autuada.

Discorre ainda que a base legal da exação é o art. 71, p. u., da Lei nº 4.506/1964, e a redação do art. 353, I, RIR/1999 extrapolou o alcance desta norma e alargou a sua abrangência para também limitar a dedutibilidade dos pagamentos de royalties a pessoas jurídicas, quando a própria lei assim não dispôs.

Entende que a menção expressa a “parentes e dependentes” na parte final do disposto no art. 71, p. u., assim é justificado porque sua aplicação está direcionada a pessoas físicas apenas.

Em síntese, ainda que fosse válida a imposição *per exame*, a vedação imposta pelo dispositivo do RIR/1999 não se aplica à WBDI, por não ser sócia da Defendente, ainda por cima, pessoa jurídica, não física.

Acerca do disposto no art. 353, III, que veda a dedução de pagamentos feitos a título de royalties a estrangeiro que mantenha, direta ou indiretamente, controle do capital da pessoa jurídica brasileira, tal comando também é inaplicável porque a WBDI não possui controle do capital da Requerente.

Outrossim, os pagamentos foram feitos a título de licença de direitos autorais e não se enquadram nem em patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, tampouco

em marcas de indústria ou comércio. Os royalties regulados são aqueles presentes na Lei nº 9.279/1996, e não guardam nenhuma relação com a licença de obra audiovisual, as quais devem respeitar outro dispositivo, o art. 401 do mesmo RIR/1999.

O Contribuinte ainda tece considerações para diferenciar royalties e direitos autorais na legislação brasileira, antes de argumentar contrariamente à multa de ofício, à multa exigida isoladamente e à incidência de juros sobre a multa de ofício.

A impugnação foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza – DRJ/FOR, que proferiu o acórdão nº 08-45.071 – 3ª Turma, em 19 de novembro de 2018. Referido acórdão recebeu a seguinte ementa (v. e-fls. 866/905):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

ROYALTIES. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, neste conceito também incluídos os controladores e empresas do mesmo grupo econômico.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

NULIDADE. ORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRESUNÇÃO. ERRO DE FATO. MATÉRIAS DE MÉRITO.

Não se conhecem alegações preliminares que digam respeito a matéria de mérito da autuação, por serem inidôneas para caracterizarem a nulidade do procedimento fiscal ou da autuação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

MULTA DE OFÍCIO.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária, não cabendo alegações de ofensa a princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco, as quais devem ser dirigidas ao legislador e judiciário.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

A pessoa jurídica optante pela tributação do resultado pelo regime do lucro real anual está obrigada ao recolhimento das antecipações mensais dos tributos IRPJ e CSLL, estando sujeita à exigência de multa isolada, calculada sobre as importâncias das antecipações não recolhidas, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL, no ano-calendário correspondente. A multa isolada é aplicável independentemente de a infração ser constatada antes ou depois do encerramento do ano-calendário.

A multa isolada incide sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Erário pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Irresignada com a decisão retro, a Contribuinte apresentou o recurso de e-fls. 927/951, através do qual repete, quase que *ipsis litteris*, as razões já trazidas na impugnação. Abaixo colaciono um resumo das alegações constantes do recurso voluntário, com a adição das razões apresentadas em relação ao decidido pela Turma *a quo*.

- 1) **Preliminar de nulidade – impossibilidade de exigência de tributos a partir de mera presunção e erro de fato** – A Fiscalização teria partido de uma presunção equivocada, qual seja, que a Recorrente seria pessoa jurídica ligada à WARNER BROS. PICTURES INTERNATIONAL – WBPI, empresa que seria uma divisão da WARNER BROS. DISTRIBUTING INCORPORATION – WBDI. Afirma que em nenhum momento mencionou à Fiscalização ter alguma espécie de vinculação com a WBPI, destinatária dos pagamentos pela licença de direitos autorais de obras audiovisuais, objeto das glosas em discussão. Ao se valer de mera presunção (relação entre a Recorrente e a destinatária dos pagamentos - WBPI), a Fiscalização teria distorcido a natureza das operações realizadas, transferindo à Contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao art. 113 do CTN;

Também passível da decretação de nulidade do auto de infração o fato de a Fiscalização ter enquadrado as remessas efetuadas pela Recorrente em hipóteses previstas pela legislação que vedam a dedução desses valores da base de cálculo do IRPJ, haja vista que a hipótese dos autos não se enquadra nas situações previstas na legislação mencionada como fundamento da autuação.

2) **Mérito – Impossibilidade de exigência do IRPJ**

a. **A inaplicabilidade dos enquadramentos legais descritos no Auto de Infração**

- i. **Ausência de remessas a sócios no exterior – art. 353, inciso I, do RIR/99 e art. 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei nº 4.506/64** – o inc. I do art. 353 menciona exclusivamente a hipótese de pagamentos realizados a SÓCIOS, o que não corresponde ao caso concreto da Recorrente, **pois a WBDI não é sócia ou diretamente relacionada com a Recorrente.** A base legal do inc. I do art. 353 seria o art. 71, parágrafo único da Lei nº 4.506/64, dispositivo este que faz menção apenas a pessoas físicas, extrapolando, assim, o alcance da própria Lei nº 4.506/64, ao tentar ampliar a abrangência da regra para também limitar a dedutibilidade dos pagamentos de royalties para pessoas jurídicas.

O acórdão recorrido teria entendido haver controle societário indireto entre a WBS (matriz da Recorrente no exterior) e a WBPI e que essas sociedades fariam parte de um mesmo grupo econômico encabeçado pela TIME WARNER INC. Primeiramente, a existência de funcionários em comum não torna determinada sociedade sócia ou controladora de outra

sociedade, além do mais os dispositivos legais de restrição à dedutibilidade se referem expressa e exclusivamente às hipóteses de pagamento a sócios e dirigentes. Em relação, ao fato alegado de que as duas empresas citadas estariam sobre o mesmo controle, no caso, da TIME WARNER INC., a Recorrente alega não ter comentários a tecer haja vista que tal afirmação teria sido feita sem qualquer fundamento no conjunto probatório dos autos, limitando-se a mencionar pesquisas na Internet que não fazem parte da acusação fiscal.

Cita acórdão do CARF que teria cancelado autuação pela inaplicabilidade do art. 71, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, a empresas do mesmo grupo.

Também contesta a citação da Solução de Consulta COSIT nº 310/2013, constante do acórdão recorrido, alegando que a situação tratada pela referida norma não se aplicaria ao caso em comento, haja vista que os pagamentos contestados não foram efetuados a sócios.

- ii. **Ausência de remessas a título de royalties – art. 353, inc. III, do RIR/99** – Tal dispositivo seria inaplicável ao caso concreto, haja vista que a WBDI não possui controle do capital da Recorrente, bem assim os pagamentos foram feitos a título de licença de direitos autorais, que não se enquadra em nenhum dos dispositivos mencionados no enquadramento legal da autuação. **Não haveria no contrato qualquer licenciamento ou remuneração pela utilização de marcas e patentes.**

Os royalties mencionados no art. 353, inc. II, do RIR/99, são aqueles regulados pela Lei nº 9.279/96, que trata da propriedade industrial em geral, e que não guardam nenhuma relação com a licença de obra audiovisual.

É inaceitável o posicionamento do acórdão recorrido, de que estaria correta a aplicação subsidiária do referido dispositivo, com base na afirmação de que “*é natural esperar que o uso de marcas esteja implicado...*”, haja vista que a prevalecer tal entendimento, qualquer remessa a título de licença de direito autoral e/ou royalties se enquadraria neste dispositivo e, portanto, não seria passível de dedução. Em resumo, o inc. III do art. 353 do RIR/99, diz respeito expressa e exclusivamente aos pagamentos por patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, além de marcas de indústria ou de comércio, o que não se enquadra no caso da Recorrente.

- iii. **A diferença entre royalties e direitos autorais na legislação brasileira** – Os dispositivos citados acima tratam da indedutibilidade de royalties, no entanto, as remessas efetuadas

pela Recorrente se referem exclusivamente à licença de direitos autorais. Nesse sentido, o acórdão recorrido menciona que se enquadram no conceito de royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos e que a WBDI/WBPI não seriam autoras ou criadoras das obras cinematográficas objeto do contrato de licença.

Repete o argumento de que o contrato de licenciamento foi firmado nos Estados Unidos, portanto, foi utilizada nomenclatura empregada na legislação americana e que, na tradução desse contrato manteve-se a nomenclatura para fins de coerência entre o texto original e o texto traduzido. Se analisado o objeto do contrato, chegar-se-ia à conclusão quanto à real natureza das remessas efetuadas pela Recorrente. Na legislação brasileira, royalties e direitos autorais são figuras completamente distintas, vide o disposto no art. 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/64, que estabeleceria que não se classificam como royalties os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra, exatamente como ocorre no presente caso concreto. Ainda, o art. 19, inc. III, da Lei nº 4.506/64, menciona expressa e isoladamente as expressões royalties e direitos autorais, o que demonstraria serem figuras distintas.

Cita os arts. 706 e 710 do RIR/99 para demonstrar que tais dispositivos dão tratamentos diversos tanto para royalties quanto para direitos autorais. Também cita o Parecer Normativo CST/SIPR nº 520, que teria estatuído que “*a equiparação de direitos autorais a ‘royalties’ foi feita exclusivamente para fins de classificação de rendimentos de pessoa física, não cabendo essa equiparação para as pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal (...). As restrições à dedutibilidade dos ‘royalties’ contidas nos incisos III, IV, V e VII do artigo 232 e o limite contido no artigo 233, ambos do RIR/80, são específicas e, no caso dos incisos IV, V e VI do aludido artigo 232, os ‘royalties’ são caracterizados, não cabendo, por analogia, estender tais restrições aos direitos autorais*”.

Alega, ainda, que a WBDI e a WBPI são efetivamente as autoras e criadoras das obras cinematográficas objeto do contrato de licença firmado com a Recorrente, sendo proprietárias originais de todos os direitos relativos às obras audiovisuais.

- b. ***Da plena dedutibilidade das remessas ao exterior como pagamento por exploração de obras audiovisuais*** – existiria dispositivo específico a regulamentar a dedutibilidade das despesas com a exploração de películas cinematográficas estrangeiras, o art. 401, do RIR/99.

3) A Multa e os Juros aplicados

- a. ***O descabimento da multa de ofício e de juros sobre a multa*** - Repete os mesmos argumentos em relação à imposição da multa de ofício e dos juros sobre a multa, citando o art. 142 do CTN, e um precedente do STF que disporia sobre os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Invoca também o art. 112 do CTN e o art. 61 da Lei nº 9.430/96 para demonstrar a impossibilidade da incidência da taxa SELIC sobre a multa.
- b. ***A inaplicabilidade da multa isolada por suposta falta de recolhimento de antecipação das estimativas mensais*** – Também neste ponto, os argumentos são os mesmos constantes da impugnação. Alega a Recorrente que pretender dizer que a multa isolada é aplicada em infração distinta daquela da multa de ofício, como quer fazer o acórdão recorrido neste caso, revela um formalismo descabido e totalmente dissonante de qualquer razoabilidade jurídica e interpretativa. Por mais que o artigo 14 da Lei 11.488/07 tenha alterado a redação do artigo 44 da Lei 9.430/96, base legal para a aplicação de penalidades de ofício e isolada, não houve qualquer alteração na sistemática de aplicação de nenhuma dessas multas. Cita a Súmula CARF nº 105, que em nenhum momento impôs limitações temporais à vedação para aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, conforme o documento juntado às e-fls. 1.019/1.035. Em suas contrarrazões, a PGFN rebate, um a um os pontos levantados no recurso voluntário, especialmente no que segue:

- 1) A matéria referida no recurso voluntário como preliminar se confunde com o mérito do lançamento, uma vez que a Recorrente, ao contestar a existência de relação societária entre ela e a “Warner Bros. Pictures International”, procura na verdade afastar a aplicação, ao caso, do disposto no art. 353, I, do RIR/99. Assim, não se verifica nulidade processual, mas sim discordância, da Recorrente, acerca do enquadramento na hipótese legal contida no art. 353, I, do RIR/99;
- 2) Demonstra através de gráfico juntado às contrarrazões que tanto a WBPI quanto a Recorrente fazem parte do mesmo grupo societário, sediado no exterior, tendo como controlador em comum a WARNER COMMUNICATIONS LLC;
- 3) Defende uma aplicação finalística, e menos literal, ao disposto no inc. I do art. 353 do RIR/99, para considerar que sócio não é somente aquele que possui participação no capital social de uma pessoa jurídica, mas também aquele que compõe o mesmo grupo societário da pessoa jurídica que é titular da despesa; Cita o acórdão nº 1402-000.905, cujo entendimento foi reiterado nos acórdãos nºs 1201-001.462 e 1201-001.529;

- 4) O argumento da Recorrente, de que o artigo 71, parágrafo único, da Lei n.º 4.506/64, que teria limitado a indedutibilidade apenas para os pagamentos de *royalties* aos sócios pessoas físicas, e não às pessoas jurídicas, já há muito teria sido afastado pela jurisprudência do CARF, citando os acórdãos 103-12.157, 103-06.342, 9101-001.908 e 1301-000.817;
- 5) A alegação da Recorrente de que o art. 353, I, do RIR/99 não é aplicável porque as remessas foram efetuadas a título de remuneração de licença de direitos autorais, que não se confundem com *royalties* e de que não se classificam como *royalties* os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, o que teria ocorrido no presente caso concreto, também já teria sido superada pela jurisprudência do CARF, citando os acórdãos n.º 9101-003.063, 9303-005.985 e 9303-003.854. Acerca do tema, refuta a alegação de que a WBDI/WBPI seriam os autores das obras cinematográficas objeto dos contratos de licenciamento, haja vista que a **titularidade** não se confunde com **autoria**. A autoria corresponde a uma situação fática (fato jurídico em sentido estrito), criação de obra intelectual, da qual derivam direitos (direitos autorais) visando à proteção do trabalho intelectual empregado na criação. Resume seu raciocínio alegando que há titulares de direitos autorais que não são os autores das criações e há criadores que não são titulares dos direitos patrimoniais sobre suas obras, mas **ser autor** é condição exclusiva de pessoas físicas; Anexa jurisprudência do STJ, REsp 1322325/DF e REsp 617.130/DF;
- 6) Por fim, refuta o argumento de que o art. 401 do RIR/99 é específico em face do art. 353 do mesmo RIR, e assim a dedutibilidade das remessas ao exterior como pagamento por exploração de obras audiovisuais deveria observar a previsão expressa do artigo 401 do RIR/99. Fundamenta o seu entendimento no fato de o art. 401 do RIR/99 tratar de apuração do lucro operacional na atividade de exploração de película cinematográfica por importador. E no caso concreto não se trata de importação de película para distribuição pelo Recorrente. Como visto, o grupo Warner optou pelo licenciamento dos direitos cinematográficos ao Recorrente, mediante o pagamento de *royalties*, ou seja, trata-se de negócio jurídico completamente distinto daquele previsto no art. 401 do RIR/99. Portanto, não se pode dizer que a norma do art. 401 é específica em face do disposto no art. 353, I, do RIR/99, no presente caso.

Após, vieram os autos a este Conselheiro para relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A matéria de fundo, em apertadíssima síntese, é a dedutibilidade ou não de despesas que foram glosadas pela Fiscalização por esta entender que tratar-se-iam de pagamentos efetuados a título de royalties para uma empresa que seria sua controladora, situada no exterior. A Autoridade Fiscal enquadrou infração (a glosa) nos incisos I e III do art. 353 do RIR/99, cuja base legal seria o art. 71 da Lei nº 4.506/64:

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

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

(...)

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

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

b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

O recurso voluntário praticamente repete os termos da impugnação, com pequenas nuances por força do decidido pelo acórdão recorrido. Preliminarmente, a Recorrente argui a nulidade do auto de infração tendo em vista que a Fiscalização teria partido da presunção equivocada de que a Contribuinte seria pessoa jurídica ligada à WARNER BROS. PICTURES INTERNATIONAL – WBPI, empresa que seria uma divisão da WARNER BROS. DISTRIBUTING INCORPORATION – WBDI. Afirma que em nenhum momento teria mencionado à Fiscalização ter alguma espécie de vinculação com a WBPI/WBDI, destinatária dos pagamentos pela licença de direitos autorais de obras audiovisuais, objeto das glosas em discussão. Ao se valer de mera presunção (relação entre a Recorrente e a destinatária dos pagamentos - WBPI), a Fiscalização teria distorcido a natureza das operações realizadas, transferindo à Contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao art. 113 do CTN.

Também seria passível da decretação de nulidade do auto de infração o fato de a Fiscalização ter enquadrado as remessas efetuadas pela Recorrente em hipóteses previstas pela legislação que vedam a dedução desses valores da base de cálculo do IRPJ, haja vista que a hipótese dos autos não se enquadra nas situações previstas na legislação mencionada como fundamento da autuação, no caso, o art. 353, incisos I e III, do RIR/99.

A decisão recorrida, quanto a este ponto, manifestou-se no seguinte sentido:

Não deve ser acolhido o pleito introdutório da Impugnante.

Isso porque o lançamento está pautado em estrita obediência aos comandos legais e normativos basilares, estando plena e cabalmente identificada a fundamentação legal que infirmou a autuação, com a ocorrência do fato

gerador, a delimitação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivos, requisitos essenciais para a constituição do crédito tributário nos moldes deduzidos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Similarmente, inexistente mácula no curso do procedimento fiscalizatório que culminou com a lavratura do auto de infração, ato administrativo praticado por autoridade competente com o devido respeito ao direito de defesa encartado na Carta Magna, *ex vi* do art.

59 do Decreto nº 70.235/1972. Isto é tanto verdade que a Defendente exerceu, com propriedade, o contraditório e a ampla defesa, garantias fundamentais do devido processo legal.

A bem da verdade, as questões preliminares suscitadas pela Autuada (a existência ou não de relação societária com as empresas sediadas no exterior e a natureza das remessas) não dizem respeito a questões que poderiam implicar nulidade da autuação.

Do contrário, são assertivas que partem de pressupostos dependentes da análise meritória, sendo, assim, inábeis para atingir a validade jurídica formal do lançamento. Caso acolhidas, atrairão sua improcedência e, conseqüente, desconstituição, mas não sua nulidade, já que tirado sem mácula material ou processual.

Portanto, rejeito a arguição de nulidade.

Não há muito o que se acrescentar àquilo que já foi posto pela decisão recorrida. Efetivamente, a alegação de que a Fiscalização teria presumido que a Recorrente seria controlada pelas empresas WBPI/WBDI, se confunde com o mérito da questão, um dos principais elementos, inclusive, para se determinar a manutenção ou não do lançamento.

Tal raciocínio também vale para a alegação de que o enquadramento legal adotado pela Autoridade Fiscal estaria incorreto; também em relação a esta segunda alegação de nulidade, a discussão remete ao mérito de se saber qual a efetiva natureza dos valores remetidos ao exterior em benefício das empresas WBDI/WBPI, ou seja, da constatação de revestirem-se tais valores de royalties ou de direitos autorais e a subsunção de tais pagamentos à regra estatuída pelo art. 353 do RIR/99.

Ademais, não restou comprovada a violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

Por todo o exposto, afasto as arguições de nulidade do auto de infração na forma em que apresentados pela Recorrente.

Vamos à análise do mérito da autuação. Inicialmente, a Recorrente se insurge quanto à inaplicabilidade dos enquadramentos legais descritos pelo auto de infração à situação em apreço. Como vimos, a Autoridade Fiscal enquadrando a infração nos incisos I e III do art. 353 do RIR/99. A Recorrente apresenta argumentos para atacar tanto a aplicação do inciso I quanto o inciso III.

Ausência de remessas a sócios no exterior – art. 353, inciso I, do RIR/99 e art. 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei nº 4.506/64

Em relação ao inciso I do art. 353 do RIR/99, aduz a Recorrente que o dispositivo legal menciona exclusivamente a hipótese de pagamentos realizados a sócios, o que não corresponderia ao caso concreto da Recorrente, pois as empresas WBDI/WBPI não seriam sócias ou diretamente relacionadas com a Recorrente. Alega que a existência de funcionários em comum não torna determinada sociedade sócia ou controladora de outra sociedade, além do mais os dispositivos legais de restrição à dedutibilidade se referem expressa e exclusivamente às hipóteses de pagamento a sócios e dirigentes.

Em relação ao fato alegado de que as duas empresas citadas estariam sobre o mesmo controle, no caso, da TIME WARNER INC., a Recorrente aduz não ter comentários a tecer, haja vista que tal afirmação teria sido feita sem qualquer fundamento no conjunto probatório dos autos, limitando-se a mencionar pesquisas na Internet que não fazem parte da acusação fiscal.

Cita acórdão do CARF que teria cancelado autuação pela inaplicabilidade do art. 71, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, a empresas do mesmo grupo. Também contesta a citação da Solução de Consulta COSIT nº 310/2013, constante do acórdão recorrido, alegando que a situação tratada pela referida norma não se aplicaria ao caso em comento, haja vista que os pagamentos contestados não foram efetuados a sócios.

Ainda, que a base legal do inc. I do art. 353 seria o art. 71, parágrafo único da Lei nº 4.506/64, dispositivo que faria menção apenas a pessoas físicas; assim, o auto de infração teria extrapolado o alcance da própria Lei nº 4.506/64, ao tentar ampliar a abrangência da regra para também limitar a dedutibilidade dos pagamentos de royalties para pessoas jurídicas.

Em relação a este primeiro tópico, a Recorrente insiste na tese de que não há nenhuma comprovação nos autos de que haveria um relação societária direta entre as empresas WARNER BROS SOUTH INC (filial no Brasil) e os grupos WBDI/WBPI.

Ocorre que, da mesma forma que insiste em dizer que não há nada nos autos que comprove tal relação, também é fato que em nenhum momento nega peremptoriamente a existência de vínculo entre as citadas empresas.

Os autos contém elementos suficientes para caracterizar a existência de relação, mesmo que indireta, entre a Recorrente e as beneficiárias dos pagamentos objeto da glosa. A decisão recorrida foi absolutamente clara em relação ao ponto, vejamos:

Em que pese a afirmação do Contribuinte, os documentos encartados nos autos contam história diversa.

O instrumento de procuração (fls. 218 a 224) que nomeou e constituiu como bastante procurador da Warner Bros. (South), Inc. o Sr. John Paul Alampi, tem como signatários os Srs. David Brander (vice-presidente) e Damon Bonesteel (sub-secretário).

No Contrato de Licenciamento entre Warner Bros. Pictures International, uma divisão da Warner Bros. Distributing Inc., e a Warner Bros. (South) Inc., filial do Brasil, às fls. 274 a 304, chama a atenção o item 9 (adiante reproduzido), em que o Sr. Damon Bonesteel figura como sendo o vice-presidente sênior de assuntos jurídicos e comerciais da WBPI. Calha destacar que o instrumento é assinado pelo Sr. David Brander, vice-presidente sênior:

9. **Notificações:** Todas as notificações e solicitações a serem apresentadas a uma parte com relação ao presente Contrato de Licenciamento deverão ser realizadas por escrito e serão consideradas entregues, realizadas, efetivas e suficientes, se enviadas em mãos, por fac-símile, e-mail ou correio registrado à respectiva parte conforme segue:

PARA A WBPI: Warner Bros. Pictures International,
uma divisão da Warner Bros. Distributing Inc.
4000 Warner Boulevard
Burbank, Califórnia 91522
Estados Unidos da América
A/C: Vice-Presidente Sênior de Assuntos Jurídicos e Comerciais
Número de Fax: (818) 954-6635
Endereço de E-mail: damon.bonesteel@warnerbros.com

25.9 **Vias:** O presente Contrato de Licenciamento poderá ser assinado em vias, cada uma delas devendo ser considerada um original, entretanto, todas elas juntas constituindo um único Contrato de Licenciamento.

EM TESTEMUNHO DO QUE, as partes assinaram o presente Contrato de Licenciamento na data e no ano indicados acima.

WARNER BROS. PICTURES
INTERNATIONAL, uma divisão da
Warner Bros. Distributing Inc.

Por: [Assinatura]
David Brander
Vice-Presidente Sênior

WARNER BROS. (SOUTH), INC.,
Filial do Brasil

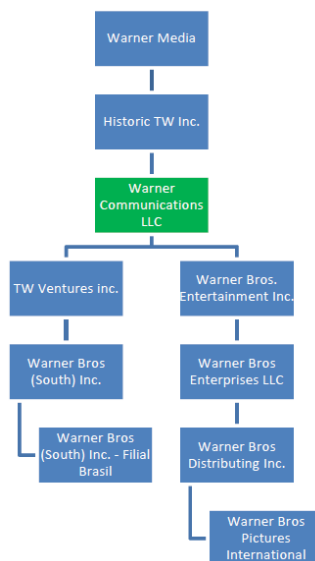
Por: [Assinatura]
John Alampi
Diretor Financeiro

Portanto, embora dê fé ao Certificado de Secretário (fl. 660), em que este afirma que “a WBDI não tem filial no Brasil e não é diretamente relacionada à Warner Bros. (South), Inc., sociedade dos E. U. A. registrada no Estado de Delaware (...) cuja acionista direta é a TW Ventures Inc.”, certo é que se os representantes daquela primeira empresa são os mesmos que outorgam poderes ao Sr. John Paul Alampi, caracteriza-se, então, uma relação de controle comum, ainda que indireta.

Trocando em miúdos, se não existe relação societária *ipsis litteris*, nem mesmo de controle direto, de fato há relação de controle ainda que indireto diante da identidade entre os outorgantes de poderes da Warner Bros. (South), Inc. e as pessoas responsáveis pela Warner Bros. Pictures International.

Convém ressaltar que essas empresas são subsidiárias do grupo econômico encabeçado pela empresa Time Warner Inc., fato este que pode ser confirmado com facilidade em pesquisa ao Google e páginas afins.

A PGFN, em suas contrarrazões, anexou um organograma do Grupo WARNER, de onde se extrai que tanto a WARNER BROS SOUTH INC. quanto as empresas WARNER BROS DISTRIBUTING INC (WBDI) e WARNER BROS PICTURES INC (WBPI) estão sob o controle societário da empresa WARNER COMMUNICATIONS LLC.



Portanto, aplicando-se o princípio da verdade material, tão caro e tão pronunciado pelos Contribuintes na grande maioria de seus recursos perante este Colegiado, não restam dúvidas a este Conselheiro de que existe, efetivamente, uma subordinação comum entre as empresas que participam da relação objeto de contestação por parte da Fiscalização e as empresas que estão no topo da cadeia de controle do Grupo WARNER nos Estados Unidos da América. Ou seja, que há uma relação societária entre as empresas envolvidas, não resta a menor dúvida; mesmo que esta relação seja indireta, ela existe. Resta saber se esta subordinação ou relação societária indireta é suficiente para atrair a aplicação da norma insculpida no art. 353 do RIR/99.

Para elucidar tal questão trago à colação o Acórdão nº 1201-001.462, da Relatoria do Ilustre Conselheiro Roberto Caparroz, proferido em 09 de agosto de 2016, em caso bastante semelhante a este:

Aduz a Recorrente, ainda, que a norma contida em Regulamento não seria aplicável à hipótese de **pessoa jurídica controladora indireta**.

Em primeiro lugar, convém ressaltar que, como demonstrado nos autos, todas as empresas do grupo IBM, ao redor do mundo, são subsidiárias integrais da IBM USA.

O tema, aliás, foi bem analisado pela Fazenda Nacional em contrarrazões:

O caso em apreço é paradigmático, pois todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais da Internacional Business Machines Corporation (IBM), a pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos (fls. 76 a 79).

Ante tal quadro, negar aplicação à norma porque formalmente a beneficiária não figura como sócia, embora a empresa brasileira seja, indiretamente, sua subsidiária integral, como bem posto pela decisão de piso, seria negar o mínimo essencial à preservação da eficácia do normativo em discussão, que corresponde a vedar a dedutibilidade do pagamento royalties entre pessoas (físicas ou jurídicas) relacionadas com a empresa que os paga.

O próprio artigo 71 da Lei n. 4.506/64 estabelece, desde sempre, a indedutibilidade dos royalties pagos a parentes ou dependentes dos sócios.

Pois bem.

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

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

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

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

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

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

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

Esse tema também não é estranho ao CARF, posto que já se decidiu pela indedutibilidade quando os pagamentos são efetuados entre empresas do mesmo grupo econômico:

Acórdão n.º 1402000.905

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESA. ROYALTIES.

*A luz do art. 71 da Lei 4.506/1964 são indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL as despesas com royalties **pagos a outra empresa, em razão da utilização de marca, quando verificado que ambas fazem parte do mesmo grupo econômico.** É perfeitamente compatível com o*

ordenamento jurídico a restrição à dedutibilidade de custos e despesas das pessoas jurídicas, quando tais encargos operam-se no campo restrito da liberalidade de seus dirigentes. Ou seja, a lei tributária não proíbe a prática de operações mercantis, como a celebrada entre a fiscalizada e seus controladores, mas lhes atribui efeitos próprios no campo de apuração do IRPJ. (Sessão de 14 de março de 2012) (grifamos)

Correto, portanto, o entendimento adotado pela fiscalização.

Corretíssima a lógica empregada pelo Conselheiro Caparroz ao ampliar o espectro da aplicação da norma, dando-lhe uma interpretação muito mais consentânea com o espírito do legislador ao fixar os limites de sua dicção. Assim, muito mais adequado utilizar-se da interpretação teleológica do que adotar a visão literal que a Recorrente quer impingir ao art. 353 do RIR/99 para restringir o seu alcance tão somente ao controlador direto da sociedade.

Como bem dito no acórdão 1201-001.462, se a vedação contida no inc. I do art. 353 (*I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes*) alcança expressamente os parentes e dependentes dos sócios, “*que seriam, no entendimento da lei, vetores oblíquos dos pagamentos, ou seja, receptores de valores que beneficiariam, pela via indireta, os titulares da empresa*”, é perfeitamente factível se concluir que o controlador indireto ou qualquer outra empresa que esteja vinculada a uma mesma controladora, fazendo parte do mesmo grupo econômico, seja alcançado pela referida norma. Mais contundente ainda é a conclusão levada a efeito pelo Conselheiro Caparroz de que “*se a norma restringe, para fins tributários, o pagamento feito por mera liberalidade sempre que os destinatários são parentes, qual seria a interpretação na hipótese de o beneficiário ser o próprio controlador, vale dizer, a matriz do grupo econômico?*”

No caso concreto, restou comprovado que, tanto a Recorrente quanto as empresas WBDI/WBPI, pertencem ao mesmo grupo econômico, estando vinculadas à mesma empresa, a WARNER COMMUNICATIONS LLC. Ainda, também restou comprovado que o contrato existente entre a Recorrente e as empresas WBDI/WBPI foram assinados pelos representantes de ambas, ou seja, os mesmos que comandam a Recorrente, dirigem e assumem direitos e obrigações em nome das beneficiárias no estrangeiro.

Assim, não restam dúvidas a este Relator de que a norma insculpida no inc. I do art. 353 do RIR/99 alcança também àqueles pagamentos realizados a empresas que possuem o mesmo controle acionário, como no caso vertente.

A segunda alegação trazida pela Recorrente neste ponto refere-se à tese de que o art. 71, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, base legal do inciso I do art. 353 do RIR/99, aplicar-se-ia apenas a pessoas físicas; por essa razão, o auto de infração teria extrapolado o alcance da própria Lei nº 4.506/64, ao tentar ampliar a abrangência da regra para também limitar a dedutibilidade dos pagamentos de royalties para pessoas jurídicas. Tal argumento é absolutamente inconsistente. E tal raciocínio parte da análise dos dois dispositivos citados pela Recorrente, senão vejamos:

Lei nº 4.506/64

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

(...)

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

(...)

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

Decreto nº 3.000/99:

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

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

Os dispositivos acima são absolutamente compatíveis entre si, e ambos dizem a mesma coisa. Resta evidente que a lei, ao se referir a “*sócios*”, quer alcançar toda e qualquer pessoa que tenha participação na sociedade, seja ela pessoa física ou jurídica, além de vedar a dedutibilidade de valores pagos aos respectivos parentes ou dependentes, sejam dos sócios pessoas físicas, sejam dos dirigentes das pessoas jurídicas (mesmo porque pessoas físicas não tem dirigentes). Corroborando esse entendimento cito dois acórdãos da CSRF:

Acórdão nº 9101-003.874

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis os *royalties* pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.

Acórdão nº 9101-001.908

ROYALTIES INDEDUTIBILIDADE

Os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria, que atendam as normas gerais de necessidade, usualidade e normalidade são dedutíveis, exceto se pagos por filial no Brasil em benefício de sua matriz no exterior, ou por sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto. Quaisquer outros royalties, se pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, são indedutíveis.” (CSRF. Acórdão nº 9101-001.908. 1T. Rel. Cons. VALMIR SANDRI. Julgado em 13 de maio de 2014)

Para concluir a análise deste ponto, faço referência à mais abalizada doutrina de Noé Winkler (Imposto de Renda. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2001, p. 526 e 528) que, a respeito do tema, assim se manifestou:

É vedado o pagamento de “royalties” a sócios ou dirigentes de empresas e a seus parentes e dependentes. Quanto aos sócios, **tanto podem ser pessoas físicas como jurídicas**. Não esclarece a lei o grau de parentesco, ou tipo de dependência. (grifamos)

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso no ponto.

Ausência de remessas a título de royalties – art. 353, inc. III, do RIR/99

Segundo a Recorrente, o inciso III do art. 353 do RIR/99 seria inaplicável ao caso em apreço, haja vista que as empresas WBPI/WBDI não possuiriam controle sob o capital da Recorrente, bem assim os pagamentos foram feitos a título de licença de direitos autorais, que não se enquadra em nenhum dos dispositivos mencionados no enquadramento legal da autuação. Também não haveria no contrato qualquer licenciamento ou remuneração pela utilização de marcas e patentes.

Para fundamentar sua arguição, aduz que os royalties mencionados no art. 353, inc. III, do RIR/99, são aqueles regulados pela Lei nº 9.279/96, que trata da propriedade industrial em geral, e que não guardariam nenhuma relação com a licença de obra audiovisual. As remessas efetuadas pela Recorrente se refeririam exclusivamente à licença de direitos autorais.

Nesse sentido, o acórdão recorrido mencionaria que se enquadram no conceito de royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos e que a WBDI/WBPI não seriam as autoras ou criadoras das obras cinematográficas objeto do contrato de licença. Se analisado o objeto do contrato, chegar-se-ia à conclusão quanto à real natureza das remessas efetuadas pela Recorrente. Aduz que na legislação brasileira, royalties e direitos autorais seriam figuras completamente distintas, vide o disposto no art. 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/64, que estabeleceria que não se classificam como royalties os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra, exatamente como ocorre no presente caso concreto, em que a WBDI /WBPI são efetivamente as autoras e criadoras das obras cinematográficas objeto do contrato de licença firmado com a Recorrente, sendo proprietárias originais de todos os direitos relativos às obras audiovisuais.

Ainda, o art. 19, inc. III, da Lei nº 4.506/64, mencionaria expressa e isoladamente as expressões royalties e direitos autorais, o que demonstraria serem figuras distintas.

Cita os arts. 706 e 710 do RIR/99 para demonstrar que tais dispositivos dão tratamentos diversos tanto para royalties quanto para direitos autorais. Também cita o Parecer Normativo CST/SIPR nº 520, que teria estatuído que *“a equiparação de direitos autorais a ‘royalties’ foi feita exclusivamente para fins de classificação de rendimentos de pessoa física, não cabendo essa equiparação para as pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal (...). As restrições à dedutibilidade dos ‘royalties’ contidas nos incisos III, IV, V e VII do artigo 232 e o limite contido no artigo 233, ambos do RIR/80, são específicas e, no caso dos incisos IV, V e VI do aludido artigo 232, os ‘royalties’ são caracterizados, não cabendo, por analogia, estender tais restrições aos direitos autorais”*.

Também alega que seria inaceitável o posicionamento do acórdão recorrido, de que estaria correta a aplicação subsidiária do referido dispositivo, com base na afirmação de que *“é natural esperar que o uso de marcas esteja implicado...”*, haja vista que a prevalecer tal entendimento, qualquer remessa a título de licença de direito autoral e/ou royalties se enquadraria neste dispositivo e, portanto, não seria passível de dedução.

Em suma, o inc. III do art. 353 do RIR/99, diria respeito expressa e exclusivamente aos pagamentos por patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, além de marcas de indústria ou de comércio, o que não se enquadra no caso da Recorrente.

Neste ponto do recurso discute-se, essencialmente, o objeto do contrato firmado entre a Recorrente e as empresas WBDI/WBPI que, segundo a Contribuinte constituir-se-ia de pagamento por licenças de direitos autorais de obras audiovisuais recolhidos às referidas empresas por serem as mesmas as autoras/criadoras das obras licenciadas. A Recorrente alega que tais pagamentos não corresponderiam a royalties e, portanto, não poderiam ter sido glosados em face dos dispositivos legais adotados no enquadramento do auto de infração.

Com relação a este ponto, me coaduno com as razões elencadas pelo voto condutor do acórdão recorrido, que bem analisou as alegações da defesa, razão pela qual reproduzo abaixo excerto do acórdão recorrido que trata do tema:

Já precisamente ao disposto no art. 353, III, RIR/1999, é bom perscrutar o significado jurídico dos termos a que alude:

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

...

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

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

b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

A patente de invenção designa a carta ou título de privilégio concedido ao autor de invenção, na forma do art. 6º da Lei nº 9.279/1996, sendo patenteável aquela que atenda aos requisitos de novidade, atividade inventiva e aplicação industrial, no teor do art. 8º, e excluídos deste conceito a lista do art. 10, como as obras literárias, arquitetônicas, artísticas e científicas ou qualquer criação estética.

Os processos e fórmulas de fabricação consistem na ordem específica de atividades para transformar um material bruto (estado inicial) noutra da forma desejada (estado final).

As marcas de indústria e comércio eram definidas, então pelo Código da Propriedade Industrial - CPI (Lei nº 5.772/1971), como as usadas pelo fabricante industrial ou artífice para distinguir os seus produtos ou pelo comerciante para assinalar os artigos ou mercadorias do seu negócio. Com a revogação do CPI pela Lei nº 9.279/1996, as marcas, de modo geral, foram definidas como os sinais distintivos visualmente perceptíveis, não compreendidos nas proibições legais, no dizer do art. 122 da Lei nº 9.279/1996, ao passo que a marca de produto ou serviço, aquela usada para distinguir produto ou serviço de outro idêntico, semelhante ou afim, de origem diversa.

O Contrato de Licenciamento concede à Interessada os Direitos Cinematográficos e os Direitos não Cinematográficos no idioma dos filmes cinematográficos no Brasil (Cláusula 1ª).

São considerados Direitos Cinematográficos o direito de distribuir os filmes cinematográficos a exibidores para a exibição em cinemas de filmes comerciais abertos ao público mediante o pagamento de uma taxa de entrada e o de publicar, promover e fazer a propaganda dos filmes cinematográficos e seus trailers e, nesta correlação, utilizar e executar, simultaneamente e em sincronismo com os filmes cinematográficos, todas e quaisquer músicas e letras contidas nos filmes cinematográficos e / ou registrados em sua trilha sonora (Cláusula 6ª, 6.1).

Enquanto isso, são considerados Direitos não Cinematográficos o direito de distribuir ou subdistribuir os filmes cinematográficos a espaços não cinematográficos, bem como publicar, promover e fazer a propaganda de disponibilidade dos filmes cinematográficos para licenciamento de exibição em espaços não cinematográficos (Cláusula 6ª, 6.2).

Entretanto, repare que o Contrato de Licenciamento menciona as Marcas Registradas na Cláusula 1ª, 1.15, tais como nomes comerciais, logotipos, caracteres, modelos e outras designações atualmente ou futuramente utilizadas ou adotadas pela Warner Bros. Pictures International ou suas afiliadas.

Muito embora o Contrato de Licenciamento não trate de marcas, mas tão somente de direitos cinematográficos e não cinematográficos como conceituados acima, é natural esperar que o uso de marcas esteja implicado, como citado pelo Termo de Constatação Fiscal, de maneira que entendendo ser correta a aplicação, subsidiária, do art. 353, III, do RIR/99 no presente caso e considero respondida a questão d.

Finalmente, a defesa arregimenta a tese de que royalties e direitos autorais são conceitos diversos, recorrendo ao art. 22 da Lei nº 4.506/1964. Frisa ainda que o art. 19, III, da citada Lei, menciona expressa e isoladamente ambos termos, assim demonstrando serem figuras distintas, tal como fizera o RIR/1999, ao disciplinar diversamente sobre a incidência na fonte em se tratando de películas cinematográficas (art. 706) e royalties (art. 710).

Aduz também o Parecer CST/SIPR nº 520, juntado como anexo, e decisões do Conselho de Contribuintes para concluir pela diferença entre licença de direitos autorais e royalties, com a existência de dispositivo específico para tratar o primeiro caso: o art. 401 do RIR/1999.

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

...

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

Dentre os conceitos de royalties, está o de rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e explorações de direitos autorais, exceto quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra. Ao analisar o alcance da

parte final da alínea 'd', a CSRF, no Acórdão nº 9303-01.864, de 6 de março de 2012, entendeu que:

Depreende-se do dispositivo legal transcrito que os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, salvo se pago/recebido pelo autor ou criador da obra. Assim, quando uma gravadora, por exemplo, a Sony Pictures, firma contrato com determinado cantor, escritor, diretor etc e o remunera em decorrência da exploração da obra por eles criada, tais rendimentos não são classificados como royalties. Todavia, quando essa gravadora, detentora dos direitos autorais, o explora e cede a licença para que outras sociedades empresárias explorem essas obras, os rendimentos dessa exploração tem a natureza jurídica de Royalties, nos termos preconizados na alínea "d" transcrita linhas acima.

A mesma interpretação pode ser aplicada ao presente caso, já que a Warner Bros. Pictures International (ou a Warner Bros. Distributing) não é a autora ou criadora do bem ou obra cinematográfica, mas a mera detentora de seus direitos autorais. Logo, os rendimentos decorrentes de sua exploração, nele incluídos os oriundos de contratos de licenciamento junto a empresas estrangeiras, têm a natureza de royalties.

Tanto é que, a despeito da questão idiomática erigida pela Interessada, o contrato firmado dispõe, expressamente, sobre o pagamento de royalties:

5. "Royalty(ies) da WBPI": Levando-se em conta os direitos concedidos neste ato à Licenciada, a Licenciada pagará à WBPI um royalty ("Royalties da WBPI"), computado para cada "Período Contábil Mensal" (conforme definido na Cláusula 1.8 da Parte Dois), com base anual acumulativa para cada Exercício Fiscal (conforme definido abaixo) do período de Vigência, conforme disposto neste ato:

Essa remuneração amolda-se, perfeitamente, ao conceito de royalties de que trata a legislação internacional sobre a matéria, na lição de Alberto Xavier (Revista Dialética de Direito Tributário, nº 37, págs. 7 e 8):

O Artigo 12, nº 3 das convenções contra a dupla tributação celebradas pelo Brasil (seguindo o modelo da OCDE), define "royalties" como "as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pelo rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabricação ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

A propósito, o convencionado é aplicável no Brasil aos contratos internacionais por força dos arts. 98 do Código Tributário Nacional e 997 do RIR/1999.

Logo, em que pesem não terem o mesmo significado jurídico - o que explica a técnica legislativa de mencioná-los expressa e isoladamente quando legalmente conveniente -, no presente caso, para fins de aplicação da regra de dedutibilidade da apuração do lucro real, os royalties e os direitos autorais, estes não pagos diretamente ao autor ou criador da obra, têm idêntica repercussão tributária.

Nesse sentido, apesar de o art. 401 do RIR/1999 (a seguir transcrito) ser mais específico por tratar somente dos royalties na exploração de películas cinematográficas estrangeiras, não quer dizer que sua aplicação afastaria concomitantemente o art. 353.

Art. 401. Na determinação do lucro operacional da distribuição em todo o território brasileiro de películas cinematográficas importadas, inclusive a preço fixo, serão observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.089, de 2 de março de 1970, art. 12):

I - considera-se receita bruta operacional a obtida na atividade de distribuição, excluída, quando for o caso, a parcela da receita correspondente ao setor de exibição (Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, art. 12, § 1º);

II - os custos, despesas operacionais e demais encargos, correspondentes à participação dos produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros, não poderão ultrapassar a quarenta por cento da receita bruta produzida pelas películas cinematográficas (Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.429, de 2 de dezembro de 1975, art. 1º, inciso I);

III - não são dedutíveis na determinação do lucro real do distribuidor, no País, os gastos incorridos no exterior, qualquer que seja sua natureza (Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, art. 12, § 2º).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se à exploração e distribuição, no País, de videoteipes importados.

§ 2º O Ministro de Estado da Fazenda poderá reajustar para até sessenta por cento o limite de que trata o inciso II deste artigo (Decreto-Lei nº 1.429, de 1975, art. 2º, inciso I).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às obras audiovisuais cinematográficas produzidas com os recursos de que trata o art. 707, ficando estabelecido que os custos, despesas operacionais e demais encargos, correspondentes à participação de co-produtores estrangeiros, não poderão ultrapassar a sessenta por cento da receita bruta produzida pelas obras audiovisuais cinematográficas.

Isto porque são perfeitamente concebíveis situações fáticas distintas em que a aplicação destes dispositivos pode ocorrer isolada ou concomitantemente, sem haver incongruências jurídicas.

Na verdade, se a película é estrangeira, a dedutibilidade do royalty conviverá com uma restrição a mais, isto é, a referente ao art. 401. Não há qualquer absurdo nesta discriminação, pois a fiscalização destes custos e despesas, quando a película é estrangeira, é mais complexa, em razão das limitações de jurisdição. Por vezes, é inviável checar tais informações no exterior. Assim, presume-se um limite até aonde é aceitável essa dedução. Isto por si só não

pode afastar a também restrição quanto a pagamento a sócios, do contrário seria impor ao similar nacional um tratamento desigual, o que não é admissível.

Note ainda que a aplicação do art. 401, conforme os §§ 1º e 3º, é bem mais restritiva do que o escopo do Contrato de Licenciamento, cujos termos analisamos outrora.

A respeito do Parecer CST nº 520/1989, é bom reproduzir seu teor:

...

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

Com a devida vênia, a exegese correta não é essa. Como restou bem claro, quando os direitos autorais relativos à exploração econômica de obra são licenciados a terceiros, os respectivos pagamentos devidos ao autor têm natureza de royalties. De um modo geral, essa é a qualificação jurídica do direito autoral, indistintamente, seja o beneficiário do rendimento pessoa física ou jurídica.

No entanto, na particular situação em que o beneficiário do rendimento é pessoa física, o legislador achou por bem diferenciar o caso em que a exploração econômica do direito é realizada pelo próprio autor, enquadrando os valores recebidos, nesse caso, na categoria de rendimentos decorrentes do trabalho não assalariado. Apenas isso.

Em resumo, a alínea ‘d’ do art. 22 da Lei nº 4.506/1964, não tem o efeito de equiparar direito autoral a royalty apenas para o caso de o beneficiário ser pessoa física, conforme parece ser o entendimento da Impugnante (que, assim, dá mais valor à parte inicial da referida alínea: “serão classificados como royalties os rendimentos da exploração de direitos autorais”). Na verdade, a alínea citada exprime a situação geral – direitos autorais têm natureza de royalties – e evidencia uma exceção, na hipótese em que o beneficiário direto do rendimento é o próprio autor.

Desse modo, não procede a alegação de que a equiparação de direito autoral a royalty somente se aplicaria ao caso de o beneficiário do rendimento ser pessoa física.

Ademais, parece seguro afirmar que royalties é gênero do qual direitos autorais licenciados a terceiros é espécie. Inclusive, isso fica claro quando Alberto Xavier (*Direito tributário internacional do Brasil*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. pp. 726-728) define royalties:

§ 1º O Conceito de Royalties

A) Generalidades

O conceito de royalties (redevances em francês, canones em castelhano), adotado pelas convenções contra a dupla tributação, não

se identifica precisamente, em todos os seus contornos, com a noção traçada pelo direito interno. Como já se viu, à luz do direito interno, o royalty é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição ou exploração de determinados direitos, diferenciando-se assim dos aluguéis que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro.

No direito interno, os direitos que dão lugar à percepção de royalties são o direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; o direito de pesquisar e extrair recursos minerais; o uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; a exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (art. 22 da Lei nº 4.506/1964; art. 17, § 1º, I, da Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014). Abrange, assim, os royalties minerais e vegetais; os royalties industriais e os royalties intelectuais.

Portanto, como restou bem cristalino, direito autoral é uma espécie do gênero royalties, algo que, como anteriormente narrado, também é a designação internacional na Convenção-Modelo da OCDE.

Em síntese, as remessas ao exterior efetuadas pela Impugnante têm natureza de remuneração de direito autoral, espécie de royalty, em favor da WBPI (divisão da WBDI), que não é sócia propriamente dita, mas em consideração do quadro dirigente, controla, ainda que indiretamente, àquela. Nada disto prejudica a aplicação dos incisos I ou III (no que tange às marcas implicadas nos contratos) do art. 353 do RIR, devendo ser mantida a conclusão do Agente Fiscal inalterada.

Um dos trechos do acórdão recorrido que grifei acima é justamente a conclusão acerca da aplicabilidade do inc. III do art. 353 do RIR/99 ao caso concreto. Segundo a Fiscalização, o dito enquadramento foi realizado haja vista o entendimento de que os royalties teriam sido pagos também por conta do uso de marcas que pudessem estar relacionadas aos direitos transacionados através do contrato realizado (v. e-fls. 549). A decisão recorrida chegou à conclusão de que o inciso III deveria ser aplicado, mesmo que subsidiariamente, pois *“muito embora o Contrato de Licenciamento não trate de marcas, mas tão somente de direitos cinematográficos e não cinematográficos como conceituados acima, é natural esperar que o uso de marcas esteja implicado, como citado pelo Termo de Constatação Fiscal”*.

Creio que a aplicação do inciso III é mais do que subsidiária, considerando o próprio teor do contrato de licenciamento. Vejam o que dispõe o item 14 do referido contrato (v. e-fls. 746):

14. Propriedade e Proteção

14.1 Direito de Propriedade da WBPI: Conforme convencionado entre a Licenciada e a WBPI, a WBPI terá o direito de propriedade legal sobre (a) os Filmes Cinematográficos e (b) todos os Materiais, todas as modificações e edições dos Filmes Cinematográficos, bem como todos os Materiais (incluindo os Materiais de publicidade e trabalhos artísticos fornecidos pela WBPI ou que a Licenciada produzir ou mandar produzir) relacionados aos filmes cinematográficos, fornecidos pela WBPI ou produzidos por ou em nome da Licenciada para uso correlacionado com os direitos da Licenciada conforme prescrito no presente Contrato de Licenciamento, incluindo, entre outros, direitos autorais, direitos de marca registrada, direitos morais, direitos conexos, direitos de propriedade, direitos de reutilização, direitos de locação, direitos de remuneração equitativa e direitos relacionados, em todo o universo, perpetuamente, conforme a WBPI determinar, sem quaisquer restrições de qualquer espécie, incluindo, entre outras, restrições do direito de criação, permissões, assim como taxas de reutilização ou outros pagamentos. A WBPI terá o direito de explorar todos e quaisquer itens supracitados em todas e quaisquer mídias, atualmente conhecidos ou futuramente desenvolvidos, entretanto, transmitidos.

Referida cláusula salvaguarda o direito da WBPI à propriedade legal sobre os bens objeto do licenciamento autorizado pelo contrato, citando nominalmente os filmes cinematográficos e todos os materiais, todas as modificações e edições dos filmes cinematográficos, todos os materiais (incluindo materiais de publicidade e trabalhos artísticos fornecidos pela WBPI) relacionados aos filmes cinematográficos etc, incluindo, também, entre os direitos de propriedade, entre outros, os **direitos autorais, os direitos de marca registrada, os direitos morais, os direitos conexos, os direitos de propriedade etc**. Grifei os direitos autorais e os direitos de marca registrada para demonstrar, primeiramente que:

- 1) Os direitos autorais a que alude a Recorrente estão intrinsecamente ligados, fazem parte do conjunto de direitos atrelados ao próprio objeto do contrato, que nada mais é do que a exploração, no Brasil, dos direitos cinematográficos e dos direitos não cinematográficos especificados no item 6 do contrato:

6. Os "Direitos":

6.1 Direitos Cinematográficos: Obedecendo aos termos e condições do presente Contrato de Licenciamento, a WBPI licencia, neste ato, à Licenciada, no Território e durante o período de Vigência, o direito de:

(A) distribuir os Filmes Cinematográficos a exibidores para a exibição em cinemas de filmes comerciais abertos ao público mediante o pagamento de uma taxa de entrada; e

(B) publicar, promover e fazer a propaganda dos Filmes Cinematográficos e seus trailers e, nesta correlação, utilizar e executar, simultaneamente e em sincronismo com os Filmes Cinematográficos, todas e quaisquer músicas e letras contidas nos Filmes Cinematográficos e/ou registradas em sua trilha sonora ("Direitos Cinematográficos").

6.2 Direitos Não Cinematográficos: Obedecendo aos termos e condições do presente Contrato de Licenciamento, a WBPI licencia, neste ato, à Licenciada sem exclusividade, no território e durante o período de vigência, o direito de distribuir ou subdistribuir os Filmes Cinematográficos a Espaços Não Cinematográficos, bem como publicar, promover e fazer a propaganda da disponibilidade dos Filmes Cinematográficos para licenciamento de exibição em Espaços Não Cinematográficos ("Direitos Não Cinematográficos"). Os "Espaços Não Cinematográficos" incluem todos os espaços no sentido genérico na indústria de filmes, incluindo, a exemplo, entre outros: hotéis (desde que não licenciados para televisão paga); hospitais; escolas; exército brasileiro (incluindo bases e locais remotos localizados tanto dentro quanto fora do Território); parques nacionais; balsas operando exclusivamente dentro do Território ou operando e atendendo fora do Território; navios mercantes operando fora do Brasil; plataformas de petróleo; penitenciárias; asilos e lares da terceira idade, que não representem parte nem operem em conjunto ou sejam afiliados a um hospital de tratamento intensivo, caso a instalação disponha de assentos de cinema

convencional e/ou projeções agendadas; museus; ônibus que operem exclusivamente dentro do Território ou operem dentro do Território e sejam controlados por uma entidade estabelecida no Brasil; trens que operem exclusivamente dentro do Território ou operem dentro do Território e sejam controlados por uma entidade estabelecida no Brasil; hospitais psiquiátricos; casas de repouso; organizações religiosas; livrarias; campos; creches; parques e instalações recreativas; entretanto, **excluem** linhas aéreas, aeronaves e navios de cruzeiro.

6.3 Restrição de Direitos: O presente Contrato não concede à Licenciada direitos com relação a quaisquer ativos ou direitos da WBPI diferentes dos Direitos Cinematográficos e Direitos Não Cinematográficos (em conjunto, os "Direitos"), bem como o direito de reunir e reter procedimentos correlacionados com o exercício dos direitos conforme dispostos neste Contrato de Licenciamento. Todos os demais ativos e direitos são expressamente reservados pela WBPI.

- 2) Bem assim, os direitos de marcas registradas também compõem o conjunto de direitos objeto do licenciamento. Vejam a definição contratual de tais direitos, constante do item 1.15 do contrato:

1.15 "Marcas Registradas" significam todas as marcas registradas, nomes comerciais, logotipos, caracteres, modelos e outras designações atualmente ou futuramente utilizadas ou adotadas pela WBPI ou suas afiliadas, incluindo, entre outros, o nome "Wamer Bros.", o logotipo com escudo WB e quaisquer marcas registradas individuais ou coletivas, que aparecerem ou estiverem correlacionadas com os Filmes ou Materiais.

Portanto, correto o entendimento exposto no acórdão recorrido a respeito da higidez do enquadramento da infração também no inciso III do art. 353 do RIR/99 e que, no meu entendimento, vai além de uma simples aplicação subsidiária pelas evidências expostas acima, razão pela qual nego provimento ao recurso neste ponto.

A seguir, o acórdão recorrido adentra na discussão acerca da tese trazida pela Recorrente de que royalties e direitos autorais são conceitos diversos. Fundamentalmente, pode-se dizer que tais institutos são, efetivamente, distintos. Entretanto, a análise do caso concreto deve passar, primeiramente, pela real natureza dos pagamentos realizados pela Recorrente às empresas WBDI/WBPI. Em segundo lugar, mesmo que cheguemos à conclusão de que tais pagamentos tratar-se-iam de direitos autorais, na sua essência, teríamos de verificar qual o tratamento dispensado pela legislação tributária/civil a casos tais.

O termo royalty tem origem na ciência econômica, sendo conceituado por Arthur Seldon nos seguintes termos:

ROYALTY. Pagamento feito, por uma pessoa, física ou jurídica, ao dono de propriedade ou ao criador de um trabalho original, para o privilégio de explorá-lo comercialmente. É, essencialmente, um método de partilhar o rendimento das vendas de um produto entre os que concorrem com o financiamento e a habilidade de comercialização e os que contribuem com a propriedade intelectual sob a forma de uma realização original.

O sistema de royalty é comumente usado, por exemplo, quando um autor ou tradutor é pago por um editor segundo uma percentagem do preço de capa de um livro; quando um proprietário fundiário é pago por uma companhia mineradora para o privilégio de explorar o subsolo da sua terra; quando o dono de uma patente é pago por um fabricante pelo direito de reproduzir sua invenção. (Dicionário de Economia, Editora Bloch)

Assim, de acordo com o conceito adotado acima, conclui-se que o pagamento de royalties objetiva partilhar o rendimento de um produto entre o proprietário (ou detentor do direito de propriedade) ou o criador de um trabalho original e aquele que se propõe a explorá-lo comercialmente. Vejam que é justamente o objeto do contrato firmado pela Recorrente com as empresas WBDI/WBPI:

6. Os "Direitos":

6.1 Direitos Cinematográficos: Obedecendo aos termos e condições do presente Contrato de Licenciamento, a WBPI licencia, neste ato, à Licenciada, no Território e durante o período de Vigência, o direito de:

(A) distribuir os Filmes Cinematográficos a exibidores para a exibição em cinemas de filmes comerciais abertos ao público mediante o pagamento de uma taxa de entrada; e

(B) publicar, promover e fazer a propaganda dos Filmes Cinematográficos e seus trailers e, nesta correlação, utilizar e executar, simultaneamente e em sincronismo com os Filmes Cinematográficos, todas e quaisquer músicas e letras contidas nos Filmes Cinematográficos e/ou registradas em sua trilha sonora ("Direitos Cinematográficos").

7. Royalties

7.1 Cálculo de Royalties: Como compensação pelos Direitos concedidos neste ato à Licenciada, a Licenciada pagará Royalties, conforme disposto na Cláusula 5 da Parte Um.

7.2 Propriedade Exclusiva, Separada e Segregada da WBPI: Os Royalties serão pagos pela Licenciada à WBPI como propriedade exclusiva e separada da WBPI. Em quaisquer circunstâncias, os Royalties serão segregados e não combinados com quaisquer fundos pertencentes à Licenciada ou terceiros, e serão mantidos sob custódia em benefício da WBPI até o seu pagamento à WBPI.

Acima, citei tão somente um dos direitos transmitidos, o de distribuir os filmes cinematográficos para a exibição em cinemas abertos ao público mediante o pagamento de uma taxa de entrada (em outras palavras, mediante a venda de bilhetes); nesse caso, deve a licenciada (no caso, a Recorrente), como compensação pelos direitos concedidos, pagar royalties à detentora dos direitos de uso.

Ou seja, não se trata de simples tradução literal do termo em inglês, como quer fazer crer a Recorrente em seu recurso. Trata-se, isso sim, de efetivo pagamento de **royalties**, termo que se encaixa perfeitamente nos conceitos vistos acima e na decisão recorrida, que dizem respeito, em apertadíssima síntese, a pagamentos ou contraprestações realizadas em função da exploração comercial de determinado bem pertencente ao beneficiário das importâncias pagas.

A par do conceito econômico de royalties, também devemos considerar o conceito legal do instituto, constante da própria lei tributária, no caso, lei nº 4.506/64, em seu art. 22:

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

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

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

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

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

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

Então, mesmo que viéssemos a considerar que a natureza dos rendimentos pagos pela Recorrente às empresas WBDI/WBPI fosse efetivamente de direitos autorais, o que verificamos não ser verdade, resta claro do texto legal acima que os rendimentos decorrentes da

exploração de direitos autorais devem ser classificados como royalties, com a ressalva constante da alínea “d”, quando tais rendimentos forem percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra. O que também não é o caso, pois, apesar de a Recorrente insistir que o contrato de licenciamento abrangeria tão somente obras de autoria das empresas WBDI/WBPI, nenhuma prova foi juntada ao processo que atestasse tal afirmação. Ao contrário, o objeto do contrato abrange obras de propriedade das empresas WBDI/WBPI, o que absolutamente não é a mesma coisa. Mais à frente retornaremos a esse assunto.

Aprofundando um pouco mais no tema, trago os ensinamentos do professor Alberto Xavier (*in* Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro, Forense, pg. 617/618):

À luz do direito interno, o royalty é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição e exploração de determinados direitos, diferenciando-se assim dos aluguéis que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro.

[...]

No direito interno, os direitos que dão lugar à percepção de royalties são o direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; o direito de pesquisar e extrair recursos minerais; o uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; a exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra (art. 22 da Lei 4.506, de 1964).

Posto isto, os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais também podem vir a ser classificados como royalties, repetindo, com a ressalva se forem percebidos pelo autor ou criador da obra.

Já a Lei nº 9.610/98, que consolida a legislação sobre direitos autorais no Brasil, em seu artigo 7º, inc. VI, inclui as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas, no rol de obras intelectuais protegidas pela lei de direitos autorais:

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

[...]

VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas;

[...]

E o artigo 11 da referida lei, define o conceito de autor, para efeito de aplicação da norma, restringindo o seu alcance tão somente para a pessoa física criadora da obra:

Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.

Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.

Assim, mesmo que as remessas realizadas pela Recorrente pudessem ser enquadradas como pagamentos efetuados a título de remuneração de licença de direitos autorais,

tais valores seriam tidos como se fossem royalties, a luz da alínea “d” do artigo 22 da Lei nº 4.506/64, quando efetuados a pessoa jurídica detentora dos respectivos direitos.

Acerca do tema, me filio à tese trazida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN em suas contrarrazões ao recurso voluntário (v. e-fls. 1.019/1.035) de que a **titularidade de um direito** não se confunde com sua **autoria**. Segundo a PGFN, a autoria corresponde a uma situação fática (fato jurídico em sentido estrito), criação de obra intelectual, da qual derivam direitos (direitos autorais) visando à proteção do trabalho intelectual empregado na criação. Resume seu raciocínio alegando que há titulares de direitos autorais que não são os autores das criações e há criadores que não são titulares dos direitos patrimoniais sobre suas obras, mas **ser autor** é condição exclusiva de pessoas físicas.

Cita a PGFN a jurisprudência do CARF acerca da matéria:

Acórdão nº 9303-005.985

RENDIMENTOS DE EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS NÃO PERCEBIDOS PELO AUTOR. NATUREZA DE ROYALTIES.

São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, tais como as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas (Lei nº 9.610/98, art. 7º, caput, e inciso VI), e serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, tais como os autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (Lei nº 4.506/64, art. 22, caput, e alínea “d”).

Vejam, também, a jurisprudência do STJ colacionada pela PGFN:

DIREITO CIVIL. DIREITO AUTORAL. OBRA LITERÁRIA. PUBLICAÇÃO SEM AUTORIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. OBRA CRIADA NA CONSTÂNCIA DE VÍNCULO LABORAL. IRRELEVÂNCIA. SISTEMA UNIONISTA. DIREITO DE CESSÃO EXCLUSIVO DO AUTOR. NECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO EXPRESSA. PRODUÇÃO DE ESPÍRITO. REQUISITOS DA PROTEÇÃO AUTORAL. SÚM. 7/STJ. INTERPRETAÇÃO DE CLÁUSULA CONTRATUAL. SÚM. 5 STJ. OBRA ANÔNIMA.

1. (...)

2. (...)

3. (...)

4. *No modelo atual, os direitos do autor pertencem unicamente a ele, pessoa física com capacidade para criar a obra de arte, independentemente de seu vínculo laboral, conforme se verifica da interpretação dos arts. 11, 28 e 29 da LDA. Nesse passo, mesmo que a referida produção de espírito tenha sido escrita no âmbito de seu dever funcional, o autor/empregado continua sendo o detentor dos direitos autorais, cabendo até mesmo ao empregador, caso pretenda explorar a obra, obter autorização expressa para a sua utilização (LDA, art. 29), sob pena de responsabilização. (REsp 1322325/DF, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 18/02/2014, DJe 14/03/2014) (grifos acrescidos)*

DIREITO CIVIL. DIREITO AUTORAL. FOTOGRAFIA. PUBLICAÇÃO SEM AUTORIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. OBRA CRIADA NA CONSTÂNCIA DO CONTRATO DE TRABALHO. DIREITO DE CESSÃO EXCLUSIVO DO AUTOR. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 30, DA LEI 5.988/73 E 28, DA LEI

9610/98. DANO MORAL. VIOLAÇÃO DO DIREITO. PARCELA DEVIDA. DIREITOS AUTORAIS. INDENIZAÇÃO.

I - A fotografia, na qual presente técnica e inspiração, e por vezes oportunidade, tem natureza jurídica de obra intelectual, por demandar atividade típica de criação, uma vez que ao autor cumpre escolher o ângulo correto, o melhor filme, a lente apropriada, a posição da luz, a melhor localização, a composição da imagem, etc.

II - A propriedade exclusiva da obra artística a que se refere o art. 30, da Lei 5988/73, com a redação dada ao art. 28 da 9610/98, impede a cessão não-expressa dos direitos do autor advinda pela simples existência do contrato de trabalho, havendo necessidade, assim, de autorização explícita por parte do criador da obra.

III - O dano moral, tido como lesão à personalidade, à honra da pessoa, mostra-se às vezes de difícil constatação, por atingir os seus reflexos parte muito íntima do indivíduo - o seu interior. Foi visando, então, a uma ampla reparação que o sistema jurídico chegou à conclusão de não se cogitar da prova do prejuízo para demonstrar a violação do moral humano.

IV - Evidenciada a violação aos direitos autorais, devida é a indenização, que, no caso, é majorada.

V - Recurso especial conhecido e parcialmente provido. (REsp 617.130/DF, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, TERCEIRA TURMA, julgado em 17/03/2005, DJ 02/05/2005, p. 344)

Concluindo, e respondendo às duas questões feitas anteriormente, verificamos que os rendimentos pagos pela Recorrente às empresas WBDI/WBPI tem a natureza de royalties; mesmo que assim não fosse, ou seja, se tivéssemos chegado à conclusão de que tais rendimentos tem a natureza de direitos autorais, por expressa dicção legal deveriam ser considerados como se royalties fossem, subsumindo-se às restrições impostas pelo art. 353, do RIR/99, de qualquer forma.

Diante do exposto, não tem cabimento a alegação da Recorrente de que existiria dispositivo outro, específico, a regulamentar a dedutibilidade das despesas com a exploração de películas cinematográficas estrangeiras, no caso, o art. 401, do RIR/99. Como bem assentado na decisão recorrida, tal dispositivo pode vir a ser aplicado, em determinadas situações, de forma concomitante com o art. 353 do RIR/99. Enquanto o art. 401 trata da determinação do lucro operacional da distribuição de películas cinematográficas importadas, regulando o que se considera como receita bruta operacional da atividade e determinando limites para a apuração de custos, despesas operacionais e encargos, o art. 353 é específico ao estabelecer limitações à dedutibilidade dos royalties devidos pelos bens e direitos distribuídos/comercializados.

Portanto, nada impede que ambos os dispositivos sejam aplicados concomitante ou isoladamente, como muito bem pontuou o acórdão recorrido.

Por todo o exposto nego provimento ao recurso também neste ponto. Assim, em relação ao mérito da autuação, voto por manter a decisão recorrida na íntegra.

Multa de Ofício e Juros sobre a Multa

Passemos às demais questões, relativas às multas e juros aplicados. Inicialmente, se insurge a Recorrente contra a imposição da multa de ofício, fixada em 75% sobre o total dos tributos devidos, e sobre os juros incidentes sobre esta multa.

A Recorrente repete os mesmos argumentos já esposados na impugnação, citando o art. 142 do CTN, e um precedente do STF que disporia sobre os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Invoca também o art. 112 do CTN e o art. 61 da Lei nº 9.430/96 para demonstrar a impossibilidade da incidência da taxa SELIC sobre a multa.

Relativamente à multa, a inobservância da norma jurídica tendo como consequência o não pagamento do tributo importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é consequente. Assim, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, cabe a aplicação da multa de ofício.

A arguição quanto à eventual natureza confiscatória, infringência dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade da multa envolve matéria constitucional, cuja apreciação foge à alçada deste Colegiado, nos termos da Súmula CARF nº 2, cujo enunciado reproduzo abaixo:

Súmula CARF nº 02:

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

A questão relativa à incidência dos juros sobre a multa de ofício também foi sumulada pelo CARF, que editou a Súmula nº 108, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Portanto, nego provimento ao recurso no ponto.

Multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais

Neste ponto, também são repetidos os mesmos argumentos constantes da impugnação.

Alega a Recorrente que pretender dizer que a multa isolada é aplicada em infração distinta daquela da multa de ofício, como quer fazer o acórdão recorrido neste caso, revela um formalismo descabido e totalmente dissonante de qualquer razoabilidade jurídica e interpretativa.

Por mais que o artigo 14 da Lei 11.488/07 tenha alterado a redação do artigo 44 da Lei 9.430/96, base legal para a aplicação de penalidades de ofício e isolada, não houve qualquer alteração na sistemática de aplicação de nenhuma dessas multas.

Cita a Súmula CARF nº 105, que em nenhum momento impôs limitações temporais à vedação para aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício.

Neste tema, perfilo com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, 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,

exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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.

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e

reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual, razão pela qual pode, sim, ser exigida mesmo após o encerramento do ano calendário a que se referem as antecipações impagas.

Isso porque inadmitir que as multas isoladas fossem exigidas após o encerramento do período de apuração respectivo, conforme bem colocado no acórdão recorrido, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo esse que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, 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.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior, portanto, ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Assim, todas as decisões que serviram de base à edição da referida Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa, razão pela qual é inaplicável à espécie.

Por todo o exposto, voto por afastar as arguições de nulidade do auto de infração e, no mérito por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves

Voto Vencedor

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Redator Designado.

Em que pese o excelente voto proferido pelo nobre colega Relator, com a devida vênia divirjo.

Preliminarmente, a Recorrente argui a nulidade do auto de infração tendo em vista que a Fiscalização teria partido da presunção equivocada de que a Contribuinte seria pessoa jurídica ligada à WARNER BROS. PICTURES INTERNATIONAL – WBPI, empresa que seria uma divisão da WARNER BROS. DISTRIBUTING INCORPORATION – WBDI. Afirma que em nenhum momento teria mencionado à Fiscalização ter alguma espécie de vinculação com a WBPI/WBDI, destinatária dos pagamentos pela licença de direitos autorais de obras audiovisuais, objeto das glosas em discussão. Ao se valer de mera presunção (relação entre a Recorrente e a destinatária dos pagamentos - WBPI), a Fiscalização teria distorcido a natureza das operações realizadas, transferindo à Contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao art. 113 do CTN.

Penso que a Recorrente tem razão. Para isso, necessário ressaltar o que dispôs o TVF que fundamentou o lançamento impugnado pelo contribuinte:

2.1. Do lançamento de créditos tributários relativos à apuração do IRPJ

a) Da adição ao Lucro Real dos valores remetidos à matriz pela filial a título de royalties

Conforme relatado, na data de 14/03/2018, o contribuinte foi intimado a esclarecer a não adição ao lucro real dos royalties registrados na conta contábil 3402010002 - PARTICIPAÇÃO PROD.INTERNAZIONALE, remetidos ao exterior.

Em 03/04/2018, o contribuinte declara que “em relação à apuração do lucro real, (...) informa que deduz o valor das remessas ao exterior registradas com base no contrato de licença apresentado na resposta à notificação protocolada em 06/11/2017.”

O artigo 353 do Decreto 3.000/1999 – RIR/99, estabelece, com base no art. 71, parágrafo único, da Lei 4.506/64:

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

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

(...)

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

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

b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

Uma vez que a empresa fiscalizada, Warner Bros. (South) INC., constitui-se como filial no Brasil da Warner Bros Pictures International, divisão da Warner Bros Distributing Inc. (WBPI) os

TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL

Identificação da Ordem

Número do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF 08.1.28.00-2017-00242-0	Código de Acesso 20131484
--	------------------------------

pagamentos de *royalties* à matriz configuram-se como pagamentos a sócio – pessoa jurídica no exterior, subsumindo-se à indedutibilidade prevista no art. 353, I do RIR (*royalties* em sentido genérico), ou 353, III (quaisquer *royalties* relacionados ao uso de marcas que possam estar implicados nos direitos do contrato apresentado).

Desta forma, tais valores devem ser adicionados ao Lucro Real para fins de determinação do Imposto de Renda devido.

O imposto devido, apurado sobre a adição da despesa indedutível, foi lançado por meio do presente Auto de Infração, protocolizado no processo nº 13896-721.317-25.

Ora, da análise do TVF não consigo extrair outra conclusão senão a de que o autuante partiu da premissa fundamental de que a Warner Bros. (South) INC constitui-se como filial no Brasil da Warner Bros Pictures Internacional, divisão da Warner Bros Distributing Inc. (WBPI).

A acusação de tratar-se de filial presume, necessariamente vínculo societário entre as empresas. Não houve desconsideração de personalidade jurídica, acusação de grupo econômico ou nada parecido.

Ressalte-se que o autuante teve acesso aos documentos societários e todo o organograma societário do grupo, os quais contradizem diretamente a conclusão a que chegou.

Por sua vez, são desses fatos que o contribuinte deveria se defender.

Pois bem, a partir da manifestação da PGFN e em sede de Acórdão de julgamento é que a DRJ efetivamente inova nas razões que fundamentaram o lançamento, passando a “complementar” o TVF e fundamentar o lançamento na existência de grupo econômico, analisando eventual controle indireto, similaridade de representantes, dentre outros elementos (os quais encontravam-se à disposição mas não foram utilizados pelo autuante). Tal fato é escancaradamente percebido a partir dos questionamentos retóricos realizados pelo voto condutor, senão vejamos trechos do Acórdão recorrido:

Mérito

Cinco são os argumentos que deveremos enfrentar neste tópico, adiante reproduzidos na forma das perguntas a serem respondidas:

a) Existe relação societária entre a Impugnante e a Warner Bros. Pictures International, divisão da Warner Bros. Distributing?

b) O disposto no art. 353, I, do RIR/1999 extrapolou o alcance do art. 71, p. u., 'd', da Lei nº 4.506/1964?

c) A Warner Bros. Distributing mantém, direta ou indiretamente, controle do capital com direito a voto da Impugnante?

d) Houve o pagamento de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio?

e) Existe tratamento diferenciado para royalties e direitos autorais no que alude à infração *per exame*?

No § 20 da Impugnação, ao tratar da imposição do art. 353, I, do RIR/1999, a Requerente afirma que “a WBPI é apenas uma divisão da WBDI e a WBDI não é sócia ou diretamente relacionada com a requerente”. Enquanto isto, no § 31, afirma que “a WBPI é divisão da WBDI e a WBDI não possui controle do capital da Requerente”. Início com a transcrição do dispositivo legal que deu azo à infração:

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

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

Em que pese a afirmação do Contribuinte, os documentos encartados nos autos contam história diversa.

O instrumento de procuração (fls. 218 a 224) que nomeou e constituiu como bastante procurador da Warner Bros. (South), Inc. o Sr. John Paul Alampi, tem como signatários os Srs. David Brander (vice-presidente) e Damon Bonesteel (sub-secretário).

No Contrato de Licenciamento entre Warner Bros. Pictures International, uma divisão da Warner Bros. Distributing Inc., e a Warner Bros. (South) Inc., filial do Brasil, às fls. 274 a 304, chama a atenção o item 9 (adiante reproduzido), em que o Sr. Damon Bonesteel figura como sendo o vice-presidente sênior de assuntos jurídicos e comerciais da WBPI. Calha destacar que o instrumento é assinado pelo Sr. David Brander, vice-presidente sênior:

Portanto, embora dê fé ao Certificado de Secretário (fl. 660), em que este afirma que “a WBDI não tem filial no Brasil e não é diretamente relacionada à Warner Bros. (South), Inc., sociedade dos E. U. A. registrada no Estado de Delaware (...) cuja acionista direta é a TW Ventures Inc.”, certo é que se os representantes daquela primeira empresa são os mesmos que outorgam poderes ao Sr. John Paul Alampi, caracteriza-se, então, uma relação de controle comum, ainda que indireta.

Trocando em miúdos, se não existe relação societária *ipsis litteris*, nem mesmo de controle direto, de fato há relação de controle ainda que indireto diante da identidade entre os outorgantes de poderes da Warner Bros. (South), Inc. e as pessoas responsáveis pela Warner Bros. Pictures International.

Convém ressaltar que essas empresas são subsidiárias do grupo econômico encabeçado pela empresa Time Warner Inc., fato este que pode ser confirmado com facilidade em pesquisa ao Google e páginas afins.

Ante tal quadro, negar aplicação à norma pois, formalmente, a beneficiária não figura como sócia, seria negar o mínimo essencial à preservação da eficácia do normativo em discussão, que objetiva vedar a dedutibilidade do pagamento de royalties entre pessoas relacionadas com a empresa que os paga.

Ora, trata-se de uma completa e absoluta inovação dos fundamentos do TVF e uma verdadeira complementação do trabalho fiscal que, nem de perto, acusou a autuada de ser uma controlada indireta ou qualquer subsidiária do grupo econômico.

Em que pese a bem fundamentada construção realizada pela DRJ que acatou os fundamentos do TVF, o fato é que o julgador não pode inovar ou complementar os fundamentos da autuação. Outrossim, uma acusação de controle indireto diverge diametralmente de uma

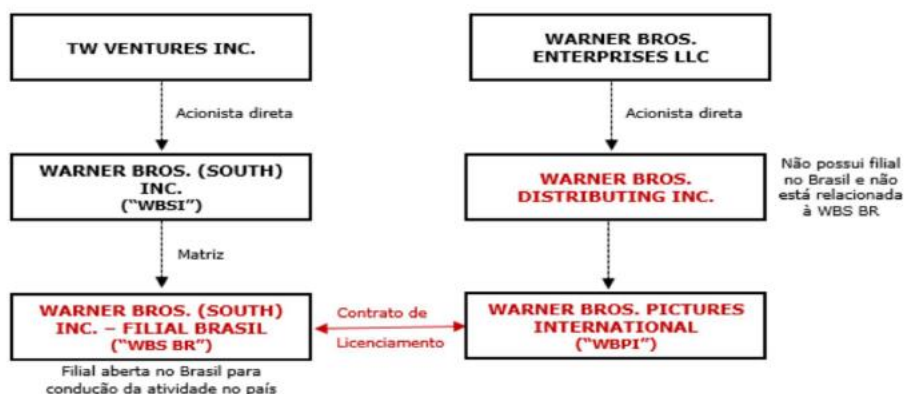
acusação de controle direto formal. Isto porque, o controle direto se comprova através dos atos societários e o indireto ou informal se comprovaria através de outros elementos comprobatórios, e não pode ser presumido.

Desta feita, resta patente a nulidade da decisão recorrida por completa inovação e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Entretanto, deixo de acatar a nulidade acima mencionada por entender que no mérito a questão também se resolve favoravelmente ao contribuinte.

Como muito bem defendido pela Recorrente, a Fiscalização supõe que a WBS BR seria sócia da empresa a Warner Bros. International (WBPI) e, ainda, que esta última seria a sua matriz, o que não encontra qualquer respaldo nos documentos societários apresentados, e inclusive enseja a nulidade da autuação.

Ora, como se vê no organograma abaixo, a WBS BR é filial da Warner Bros South INC (WBSI), e não da contratada WBPI – que recebeu as remessas tidas por indedutíveis:



Ora, ainda que razoáveis os argumentos expendidos pela PGFN e inovados pela DRJ, e se possa discutir a existência de um grupo econômico (algo que não foi premissa do lançamento, repita-se), é incontestável que não há sociedade entre a WBS BR e a WBPI. Isso porque, dito de maneira objetiva, a WBPI não integra o quadro de acionistas da WBS BR. E não havendo relação de sociedade, não há como aplicar a restrição trazida no inciso I, do artigo 353 do RIR/99, que efetivamente se refere a pessoas físicas ou jurídicas que detenham participação societária na pessoa jurídica.

Aliás, essa é a posição adotada pela própria RFB na Solução de Consulta Cosit n. 182 de 31/05/2019, que assim dispõe:

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTROLADORES INDIRETOS. PESSOAS

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

Nesse particular, pertinente citar trechos da referida consulta que levaram à citada conclusão:

20. Por fim, é possível encontrar na legislação tributária exemplos de conceitos que abordam os sócios da pessoa jurídica, com o intuito de coibir despesas indevidas. O art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conceituou "pessoas vinculadas" para fins de preços de transferência. Outro exemplo é a previsão do termo "pessoas ligadas" do art. 529 do RIR/2013, para fins de caracterização de lucros distribuídos disfarçadamente.

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

Conclusão

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

Resta claro que a Administração tributária acatou a tese defendida pela recorrente e, certamente, hoje lançamento não seria realizado com base nos fundamentos expostos no TVF. O entendimento adotado na solução de consulta é alinhado ao que se verifica ordinariamente na legislação tributária, pois, já que quando se pretende estender o alcance de uma norma restritiva a pessoas vinculadas, isso é feito de forma expressa, evitando o emprego do vocábulo sócio, tal qual vemos como exemplo as regras de preço de transferência (art. 23 da Lei nº 9.430/1996).

Essa também é a interpretação adotada pelo CARF, a exemplo do Acórdão 1302-002.695 de 09/04/18, antes mesmo da referida Solução de Consulta:

DESPESAS DEDUTÍVEIS ROYALTIES PAGOS À EMPRESA PERTENCENTE A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO. São dedutíveis os royalties pagos à empresa com a qual não se mantenha relacionamento societário, ainda que pertencente a um mesmo grupo econômico, por falta de previsão legal expressa. (Acórdão 1302-002.695, de 09/04/18)

Em precedente unânime e recente, já com fundamento na Solução de Consulta, novamente adotou-se a mesma interpretação:

ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A não dedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para colher na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômica ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento. (Acórdão 1301-004.374, de 11/02/2020)

Assim, entendo que, no mérito, o Recurso do contribuinte merece ser provido pelos argumentos acima citados, restando prejudicados os demais argumentos de mérito ou preliminares suscitados.

Essas foram as razões que me levaram a divergir do brilhante voto proferido pelo nobre relator.

Desta feita, face a tudo o quanto exposto, oriento meu voto para, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário julgando insubsistente o lançamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva