



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720614/2021-06
ACÓRDÃO	1401-007.362 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TVSBT CANAL 4 DE SAO PAULO S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

DESPESAS DESNECESSÁRIAS. ROYALTIES. GLOSA.

Constatado que o pagamento de royalties pelo uso da marca do grupo econômico, por integrante do mesmo para sua holding, não constitui despesa necessária para que o sujeito passivo mantenha a posse, o uso ou a fruição de bem ou direito que produz rendimentos, cabível a glosa do dispêndio a título de royalties por uso de marca.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Gustavo de Oliveira Machado em relação ao mérito da autuação e, em relação à multa isolada incidente sobre

estimativas pagas a menor, vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Andressa Paula Senna Lísias que lhe davam provimento

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado pela Interessada supra identificada, em face da decisão de primeira instância ter julgado improcedente a sua Impugnação, nos termos do Acórdão de nº 109-008.259 proferido pela 13ª Turma da DRJ/09 em 27 de agosto de 2021.

Por bem sintetizar o que ocorreu no presente processo, reproduzo o bem resumido relatório da decisão recorrida e, posteriormente, o seu voto condutor. De se ver:

RELATÓRIO

Trata-se de impugnação aos Autos de Infração, às folhas 2489 a 2508.

No Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (f. 2489/2494), o prejuízo fiscal declarado pela contribuinte no importe de R\$ 23.622.442,94 foi reduzido para o montante de R\$ 13.125.364,58 a título de prejuízo fiscal.

No Auto de Infração de f. 2495/2500, exige-se a importância de R\$ 944.737,05 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, acrescida de multa de ofício de 75% e de juros de mora.

No Auto de Infração de f. 2501/2503, exige-se a importância de R\$ 444.277,41 a título de Multa por falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada.

As exigências referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2017.

Do relato da fiscalização

No “TERMO DE DESCRIÇÃO DOS FATOS” (f. 2455/2488), a autoridade atuante revela a apuração de duas infrações: (a) dedução indevida de despesas não necessárias e (b) dedução de despesas não comprovadas referentes a serviços supostamente prestados por pessoa jurídica no exterior. Em decorrência da glosa dessas despesas, foi apurada a falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo mensal estimada, ensejando a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430, de 1996.

(a) Despesas Não Necessárias

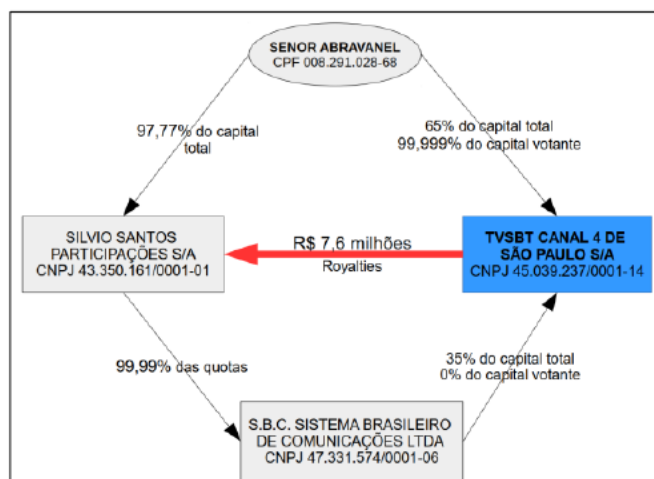
Relata que a contribuinte deduziu indevidamente, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2017, o valor de R\$ 7.644.000,00 escriturado na conta contábil “3320651020002 – ROYALTIES – SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES S.A.”.

Intimada a esclarecer a despesa, a contribuinte informou tratar-se de pagamento pela licença de uso da marca “SS”, logotipo do Grupo Silvio Santos, registrada no INPI sob nº 006554881. Esclareceu que a despesa tem o objetivo de ligar a empresa ao Grupo Silvio Santos e à pessoa de seu fundador.

A autoridade atuante entende que a necessidade da despesa não ficou comprovada e aduz o seguinte:

“Abaixo o organograma demonstra a existência de vínculos societários entre os signatários do contrato de licenciamento de marca. As três pessoas jurídicas identificadas no organograma têm o mesmo endereço.

Figura 9 – Organograma em 27/01/2017”



[...]

Nesse ponto, faz-se necessário ressaltar que apenas as Notas Fiscais Fatura de Serviço de Comunicação apresentavam a marca registrada no INPI sob o nº 006554881. A publicação do balanço e os folhetos e formulários utilizados intragrupo apresentavam a marca registrada no INPI sob o nº 828516260.

Em atenção ao item 2.2, sobre a necessidade de uso da marca, o sujeito passivo apresentou a seguinte resposta:

Resposta: A Requerente, assim como diversas outras empresas do Grupo Silvio Santos, são diretamente beneficiadas pela associação direta ao Grupo e à pessoa de seu fundador, ambos amplamente reconhecidos no mercado e pela população em geral como exemplos de empreendedorismo, ética, integridade, e confiabilidade. Além disso, a associação ao Grupo Silvio Santos (e, consequentemente, ao seu fundador) é um importante elemento na formação da identidade profissional e cultura corporativa dos colaboradores da Requerente.

Portanto, segundo a resposta do sujeito passivo, seria necessário pagar mais de R\$ 7,6 milhões à holding do seu grupo econômico para ter sua imagem ligada à imagem de seu fundador, o qual detinha 99,999% do capital votante do sujeito passivo em 27/01/2017.

Conforme bem afirma o sujeito passivo, seu fundador, o Sr. SENOR ABRAVANEL (nome artístico SILVIO SANTOS), é notoriamente reconhecido pela população brasileira em geral, da qual fazem parte os colaboradores do sujeito passivo. Sendo assim, o uso da marca “SS” em documentos fiscais ou, possivelmente, em folhetos e formulários internos não seria necessário para a “formação da identidade profissional e cultura corporativa dos colaboradores”.

Também é fato notório que as atividades que constituem o objeto do sujeito passivo são por ele desempenhadas com a utilização da marca

“sbt”, que é a única marca que aparece nas cartas-resposta do sujeito passivo à fiscalização.

Em suma, não ficou comprovada a necessidade do pagamento de royalties pelo uso da marca “SS”, logotipo do Grupo Silvio Santos, para que o sujeito passivo desempenhe suas atividades ou, noutras palavras, para que o sujeito passivo mantenha a posse, o uso ou a fruição de bem ou direito que produz rendimentos.

AVERBAÇÃO NO INPI: AFASTADA PELA DRJ

*Ademais, de acordo com o art. 5º do Código de Propriedade Industrial – CPI (Lei nº 9.279, de 1996) os direitos de propriedade industrial são considerados bens móveis e a legislação tributária veda, para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a dedução de quaisquer tipos de gastos com bens móveis que não estejam **intrinsecamente** relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (art. 13, inc. III, da Lei nº 9.249, de 1995).*

Mesmo que, hipoteticamente, o sujeito passivo tivesse comprovado a necessidade da despesa, estaria impedido de deduzi-la na determinação do lucro real, conforme previsão expressa no parágrafo 3º do art. 355 do RIR/99, e da base de cálculo da CSLL, pois de acordo com Código de Propriedade Industrial - CPI (Lei nº 9.279, de 1996), art. 140, o contrato de licença deve ser averbado no INPI para que produza efeitos em relação a terceiros, dentre os quais está o órgão tributante.

O sujeito passivo não apresentou Certificado de Averbação do contrato no INPI vigente durante o ano de 2017. Em atenção ao item 2.3 do Termo de Constatação e Intimação nº 2, apresentou apenas duas consultas ao site do INPI, uma delas referente ao registro de marca nº 006554881 (fls. 2414/2415), outra referente ao requerimento de averbação do contrato naquele órgão com data de entrada em 27/10/1994 (fls. 2416). Na consulta referente ao processo de averbação do contrato, há informação apenas de que o processo foi arquivado em 31/07/2018 “devido: a Certificado de Averbação ou de Registro vencido; a ausência de manifestação sobre Indeferimento de Processo, nos termos do Artigo 212 da Lei 9.279/1996; a perda do objeto dos contratos que envolvem Direitos de Propriedade Industrial” (fls. 2416).”

(b) Despesas Não Comprovadas

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

A autoridade atuante revela ainda que a contribuinte deduziu indevidamente, na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL do ano-calendário 2017, o valor total de R\$ 2.853.078,36 escriturado na conta contábil “3320303520024 – SERVIÇOS PRESTADOS DIVERSOS – PJ, CENTRO DE CUSTO 711002 – ASSESSORIA DO ACIONISTA”.

Consta que a contribuinte foi intimada a apresentar o contrato de prestação de serviços junto à empresa SAMORBA INTERNACIONAL que deu amparo às vinte remessas no importe de R\$ 2.346,397,81, e que respondeu que não há contrato formal. Também não teria comprovado a efetividade da prestação de serviços.

Da impugnação

A contribuinte teve ciência dos autos de infração em 20/04/2021 (f. 2512).

Irresignada, em 20/05/2021, a atuada apresentou a impugnação de f. 2517/2545, na qual alega, em síntese:

No item “**I. TEMPESTIVIDADE**”, aponta a tempestividade da impugnação.

No item “**II. OS AUTOS DE INFRAÇÃO**”, faz um breve relato da atuação e afirma que não contestará a exigência referente ao IRPJ e CSLL sobre a importação de serviços de consultoria da SAMORBA, tendo efetuado a quitação do valor consignado no auto de infração (doc. nº 4).

No item “**III. NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO: A SUPERFICIALIDADE DO TRABALHO FISCAL E A OFENSA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL**”, alega que os autos de infração são nulos em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para a constituição do lançamento. Aduz que não houve detida e profunda análise acerca da natureza e aplicabilidade prática da marca e de sua efetiva necessidade à atividade da requerente.

No item “**IV. INDEVIDA GLOSA DAS DESPESAS COM ROYALTIES PELA CESSÃO DA MARCA “SS”**”, subitem “**A. Necessidade da despesa à atividade televisiva do Requerente**”, alega que a imagem do artista Silvio Santos é inerente à distinção do Requerente, sendo que a marca que representa suas iniciais artísticas (i.e. “SS”), é uma forma de consolidar a cultura corporativa entre as sociedades que integram o Grupo Silvio Santos. Destaca que o logotipo “SS” é utilizado em documentos oficiais do Requerente, direcionados à clientes e acionistas, bem como em circulares, controles e eventos internos destinados a funcionários.

Ao entendimento da autoridade atuante de que é desnecessário o pagamento de royalties para a atuada ter a imagem ligada a de seu

fundador que detinha 99,999% do capital votante da empresa, aduz que a popularidade do artista Silvio Santos e a consolidação das iniciais de seu nome artístico como uma marca, em nada se confunde com a pessoa física Sr. Senhor Abravanel ser acionista indireto do Requerente.

Salienta que a LPI confere proteção especial às marcas notoriamente conhecidas, nos termos do art. 126, de forma que cabia ao Requerente apenas acatar a decisão e pagar os royalties para a sua regular utilização.

*No subitem “**B. Atendimento às regras de dedutibilidade de royalties**”, reporta-se a dois requisitos exigidos pela legislação para a dedução de royalties da base de cálculo do IRPJ e CSLL: o objetivo, referente ao registro dos respectivos contratos de licenciamento perante o INPI e Banco Central (no caso de remessas ao exterior); o subjetivo, que corresponde à necessidade dos pagamentos de royalties à manutenção das atividades da sociedade.*

Assevera ter cumprido o requisito objetivo, pois (i) a marca “SS” já se encontrava averbada no INPI desde 1994 e se encontrava em vigor (doc. nº 5) e (ii) as partes manifestaram expressamente sua inequívoca vontade em manter o licenciamento das marcas para uso pelo SBT no ano de 2017.

Quanto ao requisito subjetivo, alega que a fiscalização não logrou comprovar a desnecessidade da despesa, pois não demonstrou requisitos essenciais tais como (a) Quais seriam os aspectos práticos que efetivamente demonstram que o logotipo “SS” não está sendo efetivamente utilizado pelo Requerente em nenhum meio? (b) Quais os motivos pelos quais o Requerente não pode licenciar uma marca do Silvio Santos, mas poderia licenciar a de um terceiro, sendo que o efeito prático do uso da marca de um terceiro seria evidentemente menos impactante à consecução de suas atividades?

Conclui que não há demonstração fática ou jurídica que indique que os royalties pagos são desnecessários à atividade televisiva do Requerente.

*No subitem “**C. Não aplicação das regras que limitam a dedutibilidade de royalties**”, alega que embora o Termo de Verificação Fiscal não tenha recorrido sobre a aplicação da regra contida no art. 355 do RIR/99, manifestará seu entendimento tendo em vista que esse dispositivo foi indicado no enquadramento legal das autuações.*

*No subitem “**C.1. Escopo de aplicação do artigo 355 do RIR/99**”, faz histórico da legislação e conclui que a limitação contida no art. 355 visava à restrição de dedutibilidade de royalties pagos a beneficiários estrangeiros.*

No subitem “**C.2. Não aplicação da limitação ao caso concreto**”, alega que o art. 355 do RIR/99 não se aplica ao caso concreto referente ao pagamento de royalties a sociedade brasileira, no contexto de prestação de serviços.

No subitem “**D. Finalidade das limitações à dedutibilidade dos royalties e sua não aplicação ao caso concreto**”, alega que a finalidade fiscal das normas de dedutibilidade de royalties, qual seja, a intenção do legislador de evitar abusos tributários realizados entre partes relacionadas, não ocorre no presente caso no qual não há evasão tributária, dado que ambas as empresas recolhem tributos brasileiros sobre as suas operações, inclusive a SSP tributa a totalidade dos valores recebidos do Requerente a título de Royalties.

No que tange à finalidade extrafiscal, qual seja, fomentar o desenvolvimento de tecnologia localmente e o controle de remessas ao exterior, não se aplica ao caso concreto.

No subitem “**E. Regras de não-dedutibilidade são interpretadas restritivamente**”, alega que qualquer limitação à dedutibilidade de uma despesa operacional decorrente do pagamento de royalties pela licença de uso de marca comercial somente pode ser aplicada se houver uma previsão expressa e clara na lei de regência, caso contrário, haverá violação ao conceito de renda previsto nos arts. 43 do CTN e 153, inciso III, da CF/88.

No subitem “**F. Inexigibilidade dos montantes de CSLL demandados no Auto de Infração**”, alega que a glosa não teria repercussão na apuração da CSLL. Ampara-se no item 99 do anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017.

No item “**IV. DESCABIMENTO DA MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS DE CSLL**”, rechaça a cobrança da multa isolada por não recolhimento de estimativas mensais de CSLL. Alega que a multa isolada somente poderia ser exigida quando não existe valor do principal a ser exigido. Ampara-se na Súmula CARF 105. Sustenta a improcedência da multa isolada em face de sua absorção pela multa de ofício de 75%, por força do princípio da consunção. Neste sentido, cita precedente do STJ.

No item “**V. INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE A MULTA**”, contesta a incidência dos juros de mora sobre a multa aplicada. Sustenta que os juros devem incidir somente sobre o valor que deveria ter sido recolhido no prazo legal, em respeito ao art. 3º do CTN, , art. 150, inciso IV, da CF/88, bem

como aos arts. 5º, incisos XXII e XXIV (direito de propriedade e justa indenização), e 37 (moralidade), da CF/88.

No item “VI. CONCLUSÃO E PEDIDO”, reitera os citados argumentos de defesa.

É o relatório.

DO VOTO DA DECISÃO RECORRIDA

Ementas

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2017

DESPEAS DESNECESSÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO.

O pagamento, em valor relevante, de royalties pelo uso da marca do grupo econômico por integrante do mesmo para sua holding não constitui despesa usual ou normal à operação da empresa, em razão do limitado uso da marca e da liberalidade que caracteriza as relações entre as partes envolvidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2017

DESPEAS DESNECESSÁRIAS. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis na apuração do resultado ajustado as despesas desnecessárias às operações da empresa.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A multa isolada devida pela insuficiência de recolhimento da estimativa mensal do tributo, e a multa de ofício devida pela insuficiência de recolhimento do tributo apurado na data do fato gerador, têm hipóteses de incidência distintas. Portanto, cabível o lançamento concomitante destas penalidades, mormente quando ato normativo expedido pela administração tributária determina o procedimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2017

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o impugnante demonstra ter total conhecimento dos motivos da autuação, permitindo o pleno exercício do seu direito de defesa, o auto de infração não é nulo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2017

JUROS. 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. (Súmula CARF nº 108 - Vinculante).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

VOTO

A impugnação apresenta os requisitos legais para admissibilidade; dela conheço.

DA DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO

A impugnante não contestou a glosa das despesas no importe de R\$ 2.853.078,36 referente à prestação de serviços não comprovados, junto à empresa SAMORBA INTERNACIONAL.

A parcela de CSLL correspondente a essa matéria tributável é de R\$ 256.777,05, que juntamente com multa de ofício e juros de mora devem ser recolhidos. A impugnante juntou cópia do DARF às f. 2608.

Quanto ao IRPJ, por se tratar de autuação que apenas reduziu o prejuízo fiscal, não há exigência de IRPJ.

DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE

A impugnante requer a nulidade dos autos de infração porque, ao seu juízo, não houve detida e profunda análise acerca da natureza e aplicabilidade prática da multa e de sua efetiva necessidade à atividade da requerente.

Todavia, ainda que houvesse a insuficiência da prova ou análise produzida pela autoridade autuante, tal circunstância não importaria em nulidade mas na improcedência quanto ao mérito. De qualquer forma, a impugnante demonstra ter total conhecimento dos motivos da autuação, o que permite o pleno exercício do seu direito de defesa.

Além disso, por não se tratar das hipóteses de nulidades previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, quais sejam, atos e termos lavrados por pessoa incompetente, ou despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, não há razão para declarar a nulidade dos autos de infração, conforme art. 60 do Decreto nº 70.235/1972:

“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Rejeita-se, assim, a preliminar de nulidade.

DA DESPESA COM ROYALTIES PELA CESSÃO DA MARCA “SS”

A autoridade autuante glosou a despesa com royalties pela cessão da marca “SS” por entender que não ficou comprovada a necessidade da despesa.

A impugnante alega que o uso da marca que representa as iniciais artísticas de Silvio Santos (i.e. “SS”), visa consolidar a cultura corporativa entre as sociedades que integram o Grupo Silvio Santos. Destaca que o logotipo “SS” é utilizado em documentos oficiais do Requerente, direcionados à clientes e acionistas, bem como em circulares, controles e eventos internos destinados a funcionários.

Acerca do arguido, não assiste razão à impugnante.

Para o esclarecimento dos fatos, é necessário atentar que a marca averbada junto ao INPI que lastreou o contrato de pagamento dos royalties (f. 2475), refere-se à marca registrada no INPI sob nº 006554881:

[...]

Já a marca registrada sob o nº 828516260 (f. 2451), abaixo colacionada, não figura no contrato de uso averbado junto ao INPI:

[...]

Esta é a razão pela qual a autoridade autuante afirmou que a marca registrada no INPI sob nº 006554881 só figura nas Notas Fiscais Fatura de Serviço de Comunicação. Portanto, se as notas fiscais são documentos emitidos somente para os clientes, o uso da marca não tem o alcance alegado pela impugnante, qual seja, “consolidar a cultura corporativa entre as sociedades que integram o Grupo Silvio Santos” e utilização em “documentos oficiais do Requerente, direcionados à clientes e acionistas,

bem como em circulares, controles e eventos internos destinados a funcionários”. Ademais, o fato de as empresas SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES e a impugnante ocuparem o mesmo endereço demonstra que a identidade do Grupo Silvio Santos com a empresa impugnante é até física, o que denota não haver maiores dificuldades para difusão da cultura corporativa entre os colaboradores.

Deste modo, o uso da marca em análise restringe-se às notas fiscais de modo que a despesa correspondente, no montante relevante de R\$ 7,6 milhões no ano de 2017, não pode ser considerada usual ou normal para esse tipo de operação de modo a caracterizar como “necessária”.

A outra marca, registrada sob nº 828516260, inclui o nome “GRUPO SILVIO SANTOS” no logotipo, mas esta não foi objeto do contrato de uso averbado junto ao INPI. Todavia, é mais utilizada pela impugnante do que a marca que possui regular contrato de uso. A liberalidade no uso dessa segunda marca denota que a detentora da marca e a usuária são partes dependentes, como são de fato as empresas SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES e a impugnante, conforme organograma apresentado pela autoridade atuante.

É o uso dessa segunda marca que a impugnante aponta nos documentos colacionados à impugnação, como se a marca tivesse sido objeto do contrato de uso averbado pelo INPI, o que não é o caso:

[...]

Segundo o organograma apresentado pela autoridade atuante, são pagos royalties pelo uso da marca “SS” (nº 006554881) para a holding do grupo econômico, a empresa SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES. A pessoa física de Senor Abravanel possui 97,77% do capital dessa holding e 99,999% do capital votante da impugnante, o que evidencia o alto nível de ligação entre essas pessoas, sendo, portanto, compreensível o nível de liberalidade nas relações entre a impugnante e a holding do grupo econômico.

Portanto, os fatos apresentados pela autoridade atuante e evidenciados nos documentos juntados aos autos demonstram que a despesa com royalties em questão não é usual e normal, pois se trata de gasto relevante em marca de uso restrito às notas fiscais e as relações entre as partes envolvidas são caracterizadas pela liberalidade.

Ante todo o exposto, a despesa em análise não pode ser considerada necessária.

A autoridade atuante também aponta a falta de comprovação da averbação junto ao INPI do contrato de uso da marca, para vigência no ano de 2017. Porém, menciona apenas o fato de o processo ter sido arquivado em 31/07/2018 por vencimento do Certificado de Averbação ou de Registro.

A impugnante, por sua vez, demonstra que a marca “SS” já se encontrava averbada no INPI desde 1994 e se encontrava em vigor (doc. nº 5) e as partes manifestaram expressamente sua inequívoca vontade em manter o licenciamento das marcas para uso pelo SBT no ano de 2017.

Acerca do exposto, constata-se que a averbação do contrato junto ao INPI teve vigência no ano de 2017, pois o processo só foi arquivado em 31/07/2018 por vencimento. Deste modo, estando o registro da marca em vigência e não havendo prova de que o contrato de uso estava vencido em 2017, o impedimento à dedução da despesa por esse requisito não se aplica ao caso em análise.

DA REPERCUSSÃO NA CSLL

A impugnante alega que a glosa não teria repercussão na apuração da CSLL. Ampara-se no item 99 do anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, colacionando a seguinte tabela:

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ	Aplica-se à CSLL	Dispositivo na IN
99	Royalties e Assistência Técnica, Científica e Administrativa	O valor dos royalties e das importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que forem indedutíveis nos termos: (1) dos arts. 52 e 71, caput, alínea 'a', e parágrafo único, alíneas 'c' a 'g', da Lei nº 4.506, de 1964; (2) do art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991; (3) do art. 74, caput, da Lei nº 3.470, de 1958; (4) do art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962; e (5) do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979.	Sim	Não	Arts. 85 a 88

Este item 99 figura atualmente como “A 186” no anexo I da IN RFB nº 1700/2017, mas mantém as mesmas informações.

Os dispositivos da IN RFB nº 1700/2017 mencionados no anexo I, referentes a royalties têm a seguinte redação (grifei):

“Art. 85. Para efeito de apuração do lucro real a dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte

mantenha a posse, o uso ou a fruição do bem ou direito que produz o rendimento.

Parágrafo único. Na apuração do resultado ajustado deve ser observado o disposto no art. 69.

Art. 86. Não são dedutíveis na apuração do lucro real:

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

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

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

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

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;

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

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior; e

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

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

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

Verifica-se que no parágrafo único do art. 85 há a determinação específica quanto à observância do art. 69, que tem a seguinte redação:

“Art. 69. Serão indedutíveis na apuração do resultado ajustado as despesas desnecessárias às operações da empresa.”

O “resultado ajustado” é a base de cálculo da CSLL, conforme art. 28 dessa mesma IN:

“Art. 28. A base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, resultado presumido ou resultado arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, conforme o caso, ficarão sujeitas ao mesmo critério para a determinação da base de cálculo da CSLL, mantidos os ajustes e as alíquotas previstos na legislação para cada tributo.”

Em conclusão às disposições acima, verifica-se que os arts. 85 e 86 aplicam-se ao IRPJ mas não à CSLL, ressalvada a hipótese de despesas desnecessárias às operações da empresa.

Como no caso em análise, trata-se de despesa não necessária, ou desnecessária, a glosa da despesa tem sim repercussão na apuração da CSLL, como expressamente determinado pelo art. 69 da IN RFB nº 1700/2017.

DA MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS DE CSLL

A impugnante rechaça a cobrança da multa isolada por não recolhimento de estimativas mensais de CSLL. Alega que a multa isolada somente poderia ser exigida quando não existe valor do principal a ser exigido. Ampara-se na Súmula CARF 105. Sustenta a improcedência da multa isolada em face de sua absorção pela multa de ofício de 75%, por força do princípio da consunção. Neste sentido, cita precedente do STJ.

Acerca do arguido, não assiste razão à impugnante.

Registre-se que a Súmula CARF nº 105 não tem efeito vinculante a esta instância julgadora, mas o disposto no art. 53 da IN RFB nº 1700/2017 deve ser observado e prevê expressamente a aplicação cumulativa das duas multas, nos seguintes termos:

“Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.”

À época da edição da IN SRF nº 93, de 1997, a aplicação cumulativa das multas já era prevista, com a seguinte redação:

“Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.”

As multas aplicam-se a fatos geradores distintos. Enquanto uma visa coibir a falta de recolhimento das estimativas mensais, a outra visa coibir a falta de recolhimento do tributo devido ao final do período de apuração.

Além disso, somente lei pode estabelecer hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de crédito tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades, conforme inciso VI do art. 97 do Código Tributário Nacional – CTN.

Deste modo, há que se referendar a aplicação cumulativa das duas multas.

DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

A impugnante contesta a incidência dos juros de mora sobre a multa aplicada. Sustenta que os juros devem incidir somente sobre o valor que deveria ter sido recolhido no prazo legal, em respeito ao art. 3º do CTN, ,

art. 150, inciso IV, da CF/88, bem como aos arts. 5º, incisos XXII e XXIV (direito de propriedade e justa indenização), e 37 (moralidade), da CF/88.

Esclareça-se que a Súmula CARF nº 108 vincula esta instância julgadora e estabeleceu o entendimento de que incidem juros moratórios sobre o valor da multa de ofício:

“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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019). “

Como a multa de ofício compõe o crédito tributário, sujeita-se aos juros de mora, conforme art. 161 do CTN.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, considero improcedente a impugnação, mantendo a exigência do crédito tributário.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado em 02 de setembro de 2021 da decisão da DRJ, a Contribuinte autuada apresentou seu recurso Voluntário em 01 de outubro de 2021, no qual na sua essência, trata de uma mera repetição dos argumentos trazidos na Impugnação, com algumas inserções dirigidas à decisão recorrida.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Cláudio de Andrade Camerano**, Relator

Preenchido os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário da contribuinte autuada, dele se conhece.

O Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte constitui-se em repetições dos argumentos utilizados em sede de impugnação, os quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

Cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, a qual encontra-se reproduzida no relatório deste voto.

Apenas destaco que a decisão recorrida se concentrou na questão da **necessidade** ou não da despesa em questão (royalties), afastando a outra causa sugerida no Termo de Descrição dos Fatos, no caso, a suposta “falta de comprovação da averbação junto ao INPI do contrato de uso da marca, para vigência no ano de 2017”, uma vez que entendeu atendida a norma do §3º do art.355, também do RIR/99.

Em assim sendo, tem-se que o enquadramento legal visto no Auto de Infração, dentre outros dispositivos, menciona o art.352 do RIR/99 (atualmente, o art.362 do RIR/99):

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

No item **3.2.1 – IRPJ – Despesas Não necessárias / CSLL – Despesas Não Dedutíveis Referentes ao Pagamento de Royalties**, que consta do Termo de Descrição dos Fatos, extraio algumas passagens:

O sujeito passivo deduziu indevidamente, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano calendário 2017, o valor total de R\$ 7.644.000,00 (sete milhões, seiscentos e quarenta e quatro mil reais)

escriturado na conta contábil analítica de resultado de código 3320651020002 - ROYALTIES - SILVIO SANTOS PARTICIPACOES S.A4 (fls. 2449/2450). A seguir ficará demonstrada a indedutibilidade dessa despesa na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, devido à sua desnecessidade para as atividades que constituem o objeto da empresa e, subsidiariamente, ao descumprimento de requisito legal referente ao pagamento de royalties pelo uso de marca.

Já destacado na decisão recorrida que causa subsidiária (supracitada) já foi descartada.

Continuando:

Em 25/02/2021, por meio do Termo de Constatação e Intimação nº 2, item 2, intimamos o sujeito passivo para, no prazo de 10(dez) dias (fls. 2170/2178):

[...]

Esclarecer qual a necessidade de uso da marca SS, logotipo do Grupo Silvio Santos, para as atividades operacionais do sujeito passivo.

Tudo isto, para mostrar que o racional da autuação era a indedutibilidade das despesas com royalties, cujo lançamento foi mantido pela decisão recorrida e acompanhado por este Relator.

O texto que se desenrola a seguir foi retirado da obra **Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF, 2020**, no caso, o artigo intitulado **Glosas de Despesas e os Desafios Probatórios**, de Luis Henrique Marotti Toselli, Conselheiro deste CARF, de outra turma ordinária.

Colaciono alguns excertos deste artigo, representativos e marcantes acerca desta tão debatida e tormentosa questão, em linhas gerais, da **necessidade** ou não de uma despesa para fins de sua dedutibilidade fiscal.

4. Dedutibilidade de despesas

A regra geral de dedutibilidade está prevista no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, dispositivo este que restringe a dedução às despesas operacionais. Mais precisamente, da análise deste desse dispositivo legal, verificam-se 4 (quatro) requisitos cumulativos para a dedutibilidade das despesas. São eles:

(i) não serem custos – as despesas não podem ser registradas como custo, o que significa dizer que, uma vez computadas nos custos, são em regra indedutíveis, salvo se o contribuinte provar eventual erro de escrita.

(ii) necessidade – despesa operacional é aquela que é necessária, ou seja, atrelada à prática de atividades empresariais e/ou formação do lucro.

Para Ricardo Lobo Torres (in Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributável), as despesas podem ser deduzidas se puderem se caracterizar como causa do aumento de receita ou ainda se tiverem por intuito promover o desenvolvimento da atividade empresarial.

*A **necessidade** não se caracteriza apenas em função do desenvolvimento do objeto social **strictu sensu** da pessoa jurídica, isto é, do exercício de sua **atividade-fim**, mas também se faz presente com a pertinência da despesa com atos ou negócios subjacentes, cuja causa pode variar de acordo com o contexto em que esteja inserida.*

A lei não condiciona a dedutibilidade à relação direta com uma receita. Ao contrário, ao admitir a dedução de despesa necessária às atividades da empresa, a legislação aceita e pressupõe a dedução de quaisquer despesas relacionadas à atividade operacional, tanto as diretas quanto as indiretas, portanto. Tal constatação é fundamental: a despesa será necessária se estiver objetivamente relacionada ao exercício da atividade operacional da empresa ou à manutenção da sua fonte produtora de rendimentos.

[...]

Em que pese o conceito de necessidade, em um primeiro lance de olhar, parecer carregar margem subjetiva acentuada, o fato é que o sistema jurídico estipula critérios objetivos que deveriam vincular o intérprete, prescrevendo que despesas dedutíveis são todas aquelas ligadas às atividades operacionais e à manutenção da fonte produtora.

[...]

*A questão não é saber se o contribuinte poderia ter desempenhado suas atividades de maneira diversa, sem incorrer na despesa controvertida ou efetua-la em valor menor. Decisivo, em vez disso, é verificar **se a despesa em questão consubstancia uma imposição das operações e negócios jurídicos que o contribuinte escolhe desempenhar enquanto expressão do livre exercício de atividade econômica ou empresarial.***

*Nessa linha de raciocínio, a **necessidade** leva em conta não só a vinculação da despesa com uma obrigação legal ou contratual que demande o seu pagamento, mas também a existência de **causa jurídica** e alguma contrapartida, efetiva ou em potencial, para a empresa, como um resultado econômico, visibilidade no mercado, credibilidade com fornecedores, fidelização de clientela, restabelecimento da marca etc.*

Vejam que, em atendimento à intimação (item supra), acerca da necessidade do uso da marca, assim se manifestou:

Resposta: A Requerente, assim como diversas outras empresas do Grupo Silvio Santos, são diretamente beneficiadas pela associação direta ao Grupo e à pessoa de seu fundador, ambos amplamente reconhecidos no mercado e pela população em geral como exemplos de empreendedorismo, ética, integridade, e confiabilidade. Além disso, a associação ao Grupo Silvio Santos (e, conseqüentemente, ao seu fundador) é um importante elemento na formação da identidade profissional e cultura corporativa dos colaboradores da Requerente.

Ora, a Recorrente **TVSBT CANAL 4 DE SÃO PAULO S.A.** precisa, realmente, estar atrelada à imagem de seu fundador, marca **SS**, para fins de seu desenvolvimento empresarial? Evidente que a resposta é negativa, afinal pode-se afirmar, sem ruído de incerteza, que TVSBT e SS são praticamente sinônimos, isto é notório, de forma que soa incabível desembolsar mais de R\$ 7 milhões para que a fiscalizada Recorrente pudesse se utilizar da marca **SS**, cujo proprietário é seu controlador.

Corretíssimo o desfecho da autoridade fiscal:

Portanto, segundo a resposta do sujeito passivo, seria necessário pagar mais de R\$ 7,6 milhões à holding do seu grupo econômico para ter sua imagem ligada à imagem de seu fundador, o qual detinha 99,999% do capital votante do sujeito passivo em 27/01/2017.

Conforme bem afirma o sujeito passivo, seu fundador, o Sr. SENOR ABRAVANEL (nome artístico SILVIO SANTOS), é notoriamente reconhecido pela população brasileira em geral, da qual fazem parte os colaboradores do sujeito passivo. Sendo assim, o uso da marca “SS” em documentos fiscais ou, possivelmente, em folhetos e formulários internos não seria necessário para a “formação da identidade profissional e cultura corporativa dos colaboradores”.

[...]

Em suma, não ficou comprovada a necessidade do pagamento de royalties pelo uso da marca “SS”, logotipo do Grupo Silvio Santos, para que o sujeito passivo desempenhe suas atividades ou, noutras palavras, para que o sujeito passivo mantenha a posse, o uso ou a fruição de bem ou direito que produz rendimentos.

É o que basta.

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano