



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10600.720120/2015-14
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.202 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 14 de julho de 2022
Recorrente IRMAOS BRETAS, FILHOS E CIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. EXISTÊNCIA DE CIRCUNSTÂNCIA FÁTICA DISTINTA NO RECORRIDO INEXISTENTE NOS PARADIGMAS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial quando a divergência perpassa, além da interpretação da norma legal, a análise de circunstância específica no acórdão recorrido que não se encontra presente nos acórdãos paradigmas apresentados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que votou pelo conhecimento e manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 3144/3221), interposto pelo contribuinte, ao amparo dos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão de Recurso Voluntário nº 1302-003.088 (fls. 3030/3094), proferido em 18/09/2018, por meio do qual o Colegiado da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deu provimento parcial ao recurso.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa na parte que interessa ao recurso:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS PESSOA JURÍDICA. REGRA GERAL. INDEDUTIBILIDADE.

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

[...]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

[...]

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no auto de infração lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, mormente quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente sua peça impugnatória.

PROVA INDICIÁRIA. UTILIZAÇÃO COMO MEIO DE PROVA. NECESSIDADE DE INDÍCIOS CONVERGENTES.

Em harmonia com o art. 24 do Decreto 7.574/2011, são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito. Assim, a prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes ou da presença de indícios necessários.

Cientificada da decisão, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial que restou rejeitado por meio do Despacho de Admissibilidade (fls. 3113/3117), em face do qual não coube agravo.

Na sequência, a contribuinte foi intimada da decisão em 03/09/2019 (fls. 3141), tendo apresentado recurso especial (fls. 3144/3222), em 19/09/2019 (fls. 3142), no qual alegou a existência de divergência em face das seguintes matérias:

- a) Verdade material e o dever de prova por parte do Fisco;
- b) Dedutibilidade dos royalties pagos a sócia pessoa jurídica e
- c) Exigência concomitante das multas de ofício e isolada por falta de recolhimento de estimativas.

O recurso especial foi parcialmente admitido, apenas quanto à segunda matéria, conforme despacho de admissibilidade da presidente da 3ª Câmara (fls. 3288/3300), nos seguintes termos:

[...]

Passo a verificar, por matéria, a comprovação dos dissídios jurisprudenciais.

[...]

b) Dedutibilidade dos royalties pagos a sócia pessoa jurídica Aduz a recorrente divergência de interpretação do art. 71, parágrafo único, alínea d, da Lei nº 4.506/1964.

São indicados como paradigmas os acórdãos nº 108-06.226 e nº 01-04.629, ambos proferidos no âmbito do processo nº 10580.003202/96-16, cujas ementas transcrevo a seguir na parte de interesse:

Acórdão nº 108-06.226 (8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes - inteiro teor anexado ao recurso)

[...]

IRPJ - ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURIDICA — São dedutíveis os royalties pagos a sócio pessoa jurídica com sede no Brasil. Não obstante, a lei pode determinar outras limitações

Acórdão nº 01-04.629 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - inteiro teor anexado ao recurso)

ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA — DEDUTIBILIDADE FISCAL — Na vigência do art. 71 da Lei 4.506/64, a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra "d" não se estende aos pagamentos efetuados a sócio pessoa jurídica.

Da simples contraposição das ementas, verifica-se demonstrada a divergência jurisprudencial, em relação aos dois paradigmas apontados, eis que no acórdão recorrido o colegiado pronunciou-se no sentido de que “Não são dedutíveis os royalties

pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes”, e os paradigmas, por outro lado, ao se manifestarem acerca do tema, expressaram o entendimento de que são dedutíveis os royalties pagos a sócio pessoa jurídica.

[...]

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial, interposto pelo contribuinte, para que seja rediscutida a matéria do item b) **Dedutibilidade dos royalties pagos a sócia pessoa jurídica.**

Deste despacho cabe Agravo, nos termos do art. 71, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 152, de 2016, relativamente às matérias **a) Verdade material e o dever de prova por parte do Fisco e c) Exigência concomitante das multas de ofício e isolada por falta de recolhimento de estimativas, que não obtiveram seguimento.**

À consideração da Sra. Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, admitindo a rediscussão da matéria do item **b) Dedutibilidade dos royalties pagos a sócia pessoa jurídica.**

[...]

A contribuinte apresentou agravo (fls. 3311/3330), contra a decisão que admitiu parcialmente o recurso, acima transcrita, porém o mesmo foi rejeitado pela presidente da 1ª Turma da CSRF, por meio do despacho (fls. 3341/3351).

No mérito, quanto à parte admitida do recurso, a recorrente sustenta, *verbis*:

DOS PAGAMENTOS REALIZADOS EM RAZÃO DA UTILIZAÇÃO DA MARCA BRETAS (ROYALTIES) – DA AUSÊNCIA DE QUALQUER VEDAÇÃO LEGAL EM RELAÇÃO AOS REFERIDOS PAGAMENTOS

Sustenta a fiscalização que, além de inexistir propósito negocial para a realização do pagamento pela utilização da marca Bretas à controladora Ambapar (**o que já foi exaustivamente demonstrado acima, de modo preliminar, ter o Fisco se baseado em presunções e indícios absolutamente subjetivos e que não sustentam a afirmação!**), haveria ainda vedação legal para que pudesse ser considerados dedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, a teor da previsão expressa no artigo 71, § único da lei 4.506/64 e ainda artigos 352 e 353 do RIR/99 (Decreto nº 3000/1999).

A decisão recorrida aduz que seria inviável, ilógico e juridicamente incorreto afastar o alcance da norma no que se refere ao controlador da empresa, que teria total interesse na atividade econômica e nos resultados da controlada, além de dizer que o controlador detém poder para decidir sobre pagamentos, contratos e demais compromissos jurídicos e financeiros.

Ora, é certo que os Conselheiros se equivocaram ao realizar a interpretação da norma, uma vez que o ilógico seria vedar a dedutibilidade das despesas de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas, operação essa que foi devidamente escriturada.

O intuito supostamente doloso do controlador não pode configurar presunção jurídica cujo objetivo parece ser o de alterar o alcance da norma como marcou a decisão recorrida, não se observando qualquer tipo de ganho por parte da Ambapar (controladora) ou de quaisquer sócios, configurando em rotineira operação da Recorrente, evidentemente lastreada na respectiva previsão legal.

No caso em comento a interpretação teleológica e sistemática da Lei nº 4.506/1964, em especial do seu art. 71 permite interpretar de forma cristalina que a inedutibilidade trata apenas de sócio pessoa física, até mesmo pela terminologia utilizada.

O fato de outras legislações adotarem o termo “sócio” genericamente para pessoa física ou jurídica nada tem a ver com a lei em comento, que ainda coloca a ineditibilidade a “sócios ou dirigentes de empresas, a seus parentes ou dependentes”.

Quanto ao que se refere à operação em si, vale destacar que as despesas relacionadas à utilização da marca Bretas são absolutamente regulares e foram devidamente lastreadas em contrato firmado entre as partes e ainda todos os pagamentos realizados foram devidamente comprovados com a individualização de todos os respectivos comprovantes de pagamentos bancários.

É exatamente o que atestou o perito contábil especializado que, após examinar minuciosamente os documentos apresentados pela Recorrente, cuidou de produzir o laudo pericial juntado aos presentes autos.

Além disso, todas as operações foram devidamente acobertadas e lastreadas em notas fiscais regulares emitidas pela prestadora de serviços conforme reconheceu inclusive a própria autoridade fiscal, que cuidou de relacionar no TVF cada nota fiscal que corresponde a cada despesa efetivamente incorrida. **Desse modo, é indene de dúvidas a absoluta regularidade formal (e por via direta também material) da operação em questão.**

Sendo assim, cabe analisar o arcabouço legal que envolve o pagamento de royalties pelo uso da marca a sociedade controladora, a fim de que seja demonstrado de que a vedação utilização pelo Fisco (e acobertado pela decisão recorrida) para considerar não dedutível a despesa relacionada ao pagamento pelo uso da marca Bretas à Ambapar é absolutamente inexistente e não deve ser aplicada ao caso dos autos.

O dispositivo utilizado pelo Fisco Federal e pela decisão recorrida como sendo a pretendida vedação à dedutibilidade dos royalties pagos a controladora é o artigo 71, § Ú., alínea “d” da lei 4.506/1964, assim redigido:

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

a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e

b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;

b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;

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

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

Pela simples leitura do dispositivo transcrito, já é possível verificar que no TVF o Fisco, ao citar o dispositivo, introduz no texto expressão que não está contida na redação do texto legal. O relato da fiscalização indica que supostamente na redação legal, após a indicação da expressão "pagos à sócios", existiria a expressão "pessoas físicas ou jurídicas", **o que a simples leitura mostra que não é verdade. Veja trecho colacionado do TVF:**

[...]

A fiscalização certamente fez a remissão equivocada ao texto legal, possivelmente em razão de ter se apoiado na previsão legal insculpida no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 – Decreto nº 3.000/1999) vigente à época que também fazendo referência ao texto legal insculpido no artigo 71, § único, alínea "d" acima, também extrapolou suas limitações legais e acrescentou uma expressão, mesmo tratando-se de instrumento normativo secundário que jamais poderia ter criado uma limitação ou qualquer tipo de vedação, tarefa apenas atribuída e permitida aos instrumentos normativos primários. Vejamos o texto contido no artigo 353 do RIR/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;"

A redação do dispositivo é clara ao citar que a base legal do texto inserido no artigo 353 do RIR/99 é exatamente o art. 71, § único da Lei 4.506/64, porém ao fazer a transcrição, o decreto (instrumento normativo secundário) usurpa sua limitação e acrescenta uma expressão não contida no texto legal original da lei de regência, **exatamente a expressão "pessoas físicas ou jurídicas"**. Vejamos o comparativo entre a redação dos textos normativos:

[...]

LEI 4.506/64 – ARTIGO 71, § ÚNICO

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

DECRETO 3.000/99 – ARTIGO 353, I

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

OBS.: Expressão "pessoas físicas ou jurídicas" incluídas apenas no decreto – não constantes da lei.

Como mencionado, é absolutamente claro que a Lei nº 4.506/64, ao mencionar a expressão "pagos a sócios" e não inserir qualquer explicação/complementação em seguida e na porção seguinte da redação, completar estendendo a vedação também aos "dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes" **pretendeu limitar a possibilidade de pagamento de royalties aos sócios apenas pessoas físicas, não se enquadrando nessa vedação os sócios pessoas jurídicas.**

A estrutura da redação do dispositivo é muito clara nesse sentido, pois de um lado é mencionado “sócios ou dirigentes” e de outro, após a edição de uma vírgula (o que indica que o que virá em seguida no texto se refere a ambas as palavras que estavam antes da vírgula), “e a seus parentes ou dependentes”.

Ora, não há dúvidas que a expressão “e a seus parentes ou dependentes” está se referindo tanto a “sócios” quanto a “dirigentes” o que seria forçoso concluir que a vedação trazida pelo dispositivo se aplica apenas aos sócios que sejam pessoas físicas, já que apenas esses poderiam ter a condição de ter parentes ou dependentes.

Não é crível admitir que sócios pessoas jurídicas pudessem ter parentes ou dependentes na medida em que tal condição apenas pode ser encontrada em uma pessoa física, essa interpretação, ao contrário do que consta no Acórdão recorrido, é que seria completamente ilógica e desprovida de senso.

Em outras palavras, a vedação insculpida no artigo 71, § único, “d” da lei 4.506/64, em relação a possibilidade de pagamentos de royalties para sócios, aplica-se apenas a hipótese de sócios pessoas físicas, não cabendo na hipótese em que os sócios que recebam esses pagamentos sejam pessoas jurídicas, sendo absolutamente ilegal o alargamento do alcance da norma legal pretendida pelo dispositivo transcrito da lei original para o decreto (RIR/99) cuja aplicação foi indevidamente pretendida pela autoridade fiscal.

O restante das disposições trazidas no próprio artigo 353 do RIR/99 (parcialmente acima transcrito) mostram que a interpretação trazida acima é a mais adequada e correta, ou seja, que a limitação geral e objetiva aplica-se apenas em relação aos sócios pessoas físicas. Vejamos o interior teor do dispositivo:

“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:

(...);

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;

(...)

*Parágrafo único. O disposto na alínea “b” do inciso III deste artigo 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 condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).”*

A comparação do inciso I com o inciso III, inciso “b” demonstra que não faria nenhum sentido e pior, feriria diversos princípios como o da Igualdade, que a vedação trazida no inciso I se aplicasse também aos pagamentos feitos a sócios pessoa jurídica. A interpretação deve ser sistêmica e sempre pautada na intenção do legislador.

A previsão trazida no inciso I (com redação alargada ilegalmente a partir da previsão contida no artigo 71 da Lei nº 4.506/64) se dedica a evitar o pagamento de royalties em geral e cuidou de, ilegalmente, incluir a expressão “*peessoas físicas ou jurídicas*”.

Ocorre que se analisarmos a previsão específica contida no inciso III, alínea “b” é possível verificar que não faria qualquer sentido que a previsão do inciso I de fato se aplicasse também as pessoas jurídicas. Isso porque no inciso III, a vedação é específica para “*royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio*” e na alínea “b” a vedação se direciona aos pagamentos feitos a controladores com sede no exterior, o que a *contrario sensu* induziria a conclusão de que se os pagamentos fossem feitos a minoritários com sede no exterior, esses pagamentos seriam autorizados.

E mais, mesmo para controladores com sede no exterior, o parágrafo único do transcrito artigo 353 permite que sejam pagos royalties pelo uso de marcas, na hipótese dos contratos que forem averbados no INPI e registrados no Banco Central.

Sendo assim, se no próprio dispositivo há uma possibilidade expressa de que os royalties pagos pelo uso de marcas pagos a sócios minoritários com domicílio no exterior sejam admitidos e caso o contrato seja averbado no INPI e registrado no Banco Central também sejam admitidos os pagos aos controladores com domicílio no exterior, razão não haveria para que o dispositivo geral relacionado a royalties (sem se referir expressamente a royalties por uso de marcas) vedasse o pagamento para pessoa jurídica controladora sediada no Brasil.

Obviamente que (i) o fato ensejaria uma enorme desigualdade entre os sócios com sede no Brasil e aqueles que tenham sede no exterior e ainda (ii) caso a vedação contida no inciso I albergasse tanto os sócios pessoas físicas quanto os sócios pessoas jurídicas de um modo geral **não haveria a necessidade da previsão trazida no inciso III, já que o fato nela tipificado estaria coberto pela previsão tratada no inciso I.**

Além disso, (iii) analisando por outra ótica, se a previsão específica, o que obviamente se sobrepõe à previsão geral indicada no inciso I) trazida para marcas no inciso III, “b” se refere apenas a pessoas controladoras com sede domicílio no exterior, **logo não há qualquer vedação para as pessoas jurídicas que tenham sede no Brasil.**

É exatamente o que concluiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na análise do processo 10580.003202/96-16 – Acórdão CSRF/01-04.629:

[...]

No voto vencedor do acórdão, o relator é hialino e se alinha com as considerações tecidas acima a respeito do tema:

“Neste aspecto, não posso efetivamente enxergar, como quis o Relator vencido, e com a maxima venia, que o artigo 71 da Lei 4.506/64, na letra “d” de seu parágrafo único tivesse buscado estender a vedação da dedutibilidade dos royalties, além da pessoa física, também para a pessoa jurídica.

Tal como foi ele redigido e convertido em lei, a única interpretação possível é a de que a vedação se reporta apenas a pessoa física. Para tanto, maiores e melhores considerações não são necessárias na medida em que a utilização da segunda parte do dispositivo vedador, quando se refere a “parentes ou dependentes” está definitivamente atrelando a proibição à pessoa física pois que não cabe falar, e seria absolutamente imprópria a terminologia, de ‘parentes ou dependentes’ da pessoa jurídica.” (grifamos)

Esse foi o resultado no processo na Câmara Superior de Recursos Fiscais, confirmando a vitória do contribuinte que já havia logrado êxito na câmara baixa, com as seguintes considerações do relator, que ilustram com maestria a tese defendida na presente defesa:

“Seria verdadeira antinomia considerar-se indedutível royalties pagos a sócios pessoas jurídicas, em qualquer caso, e, concomitantemente, determinar a indedutibilidade de royalties pagos a controladores no exterior, conforme inciso IV, “b”, do artigo 232 do RIR/80, reproduzido no artigo 292 do RIR/94 [E atualmente reproduzido no artigo 353 do RIR/99]. Pergunta-se: seria então dedutível o royalty pago ao minoritário no exterior? Qual a necessidade deste segundo dispositivo, se a indedutibilidade geral dos royalties pagos a sócios compreendesse também as pessoas jurídicas?”

Além do já exposto, com o advento do artigo 50 da Lei 8.383/91, passaram a ser dedutíveis os royalties pagos a controladores no exterior quando o contrato estiver regularmente registrado no INPI e no BACEN. Assim, caso mantido o entendimento da doughty decisão monocrática teríamos a situação contrangedora de conferir dedutibilidade ao royalty pago ao sócio pessoa jurídica no exterior, com envio de divisas, mas considerar indedutíveis aqueles pagos a pessoa jurídica controladora nacional.

Parece-me claro que a introdução no ordenamento pátrio do citado artigo 50 só foi possível pois dedutíveis os royalties pagos a pessoa jurídica no país, evitando-se assim danosa e contraditória interpretação dos interesses protegidos pela legislação tributária. (grifamos)

Ou seja, em resumo, o fato é que a vedação trazida pela autoridade fazendária para tornar indedutíveis as despesas relacionadas ao uso da marca “Bretas” devidamente e regularmente pagas sociedade Ambapar, é inexistente e não traz qualquer irregularidade, razão pela qual deve o recurso ser provido para que seja reformada a decisão recorrida e cancelado o Auto de Infração nesse particular.

Repita-se que não há no ordenamento qualquer vedação nesse sentido, ao contrário: pela análise acima desenvolvida o que existe é uma autorização no sentido de que sejam admitidos os royalties pagos à sociedades controladoras com sede no Brasil pelo uso de marcas comerciais, exatamente como ocorreu no caso em comento.

[...]

Encaminhados os autos à PFN em 19/11/2020 (fls. 3384), esta apresentou suas contrarrazões (fls. 3385/3393), na qual pugna pela manutenção do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

II.1. DA DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES PAGOS A SÓCIA PESSOA JURÍDICA

A recorrente alega, em interpretação do artigo 353, I do RIR/99, que tem o seu fundamento legal no art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, que as despesas com royalties somente guardam a característica de indedutíveis quando pagas a sócios pessoas físicas.

Observe-se, em primeiro lugar, que o conceito de “royalties” está definido pelo artigo 22 da Lei nº 4.506/64:

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

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 acrescidos)

Da redação legal, observa-se que independentemente de se tratar de direitos autorais ou direitos de uso de marca, é evidente que os valores pagos, no caso concreto, têm natureza jurídica de royalties.

Daí se inferir que tais royalties, sejam decorrentes de direitos autorais ou direitos de uso de marca, por força do artigo 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506/64, pagos a sócios ou dirigentes de empresas são indedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

"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;

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

[...]

2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;" (grifos acrescidos)

No mesmo sentido, o RIR/99 em seu art. 353, veio posteriormente disciplinar a matéria:

"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;

[...]"

Ao contrário do alegado pelo recorrente, em nosso sentir, a redação acima alberga sim a vedação de dedutibilidade levada a termo no caso concreto.

Isso porque, a intenção da norma é vedar, de forma ampla, a destinação de royalties em benefício de sócios, dirigentes ou seus parentes.

A nítida finalidade da norma é obstaculizar o favorecimento imoral, ou, no mínimo questionável, de poucos (sócios, dirigentes ou seus parentes.), em detrimento do Fisco

(verificado com a redução do lucro tributável da empresa que paga os royalties) ou em detrimento de outros sócios ou acionistas da sociedade (verificado com a redução dos lucros a serem distribuídos).

Não é por acaso que a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976) traz dispositivo análogo a este em exame, igualmente ampliativo e aberto, para coibir o beneficiamento desenfreado de dirigentes em detrimento da Companhia, verbis:

Art. 157. O administrador de companhia aberta deve declarar, ao firmar o termo de posse, o número de ações, bônus de subscrição, opções de compra de ações e debêntures conversíveis em ações, de emissão da companhia e de sociedades controladas ou do mesmo grupo, de que seja titular.

§ 1º O administrador de companhia aberta é obrigado a revelar à assembléia-geral ordinária, a pedido de acionistas que representem 5% (cinco por cento) ou mais do capital social:

[...]

c) os benefícios ou vantagens, indiretas ou complementares, que tenha recebido ou esteja recebendo da companhia e de sociedades coligadas, controladas ou do mesmo grupo;

De volta à interpretação do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, note que a redação é deveras aberta e ampliativa, haja vista que o dispositivo sequer limita o grau de parentesco que há com os sócios e diretores.

Tal técnica legislativa é bem diversa de outras previsões legais esparsas aplicáveis à parentela (ex: art. 14, § 7º da CF/88; arts. 12, 229, II, 1066, § 1º, art. 1524 todos do CC/2002). Em todos os exemplos citados, há limitação quanto ao parentesco (segundo, terceiro graus), enquanto na norma em exame não! A conclusão é, inexoravelmente, pelo caráter ampliativo do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964.

Comentando o artigo em apreço, Noé Winkler¹ assim se manifesta:

“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. [...]

A regra estabelecida no dispositivo legal alcança tanto as pessoas físicas como as jurídicas, de sócios ou acionistas (CC.Ac. 111-0.0446, de 25.2.76 RT2 38/77). Esclarece a decisão que o fato de ter a lei se referido a parentes ou dependentes, objetivou alcançar também pessoas ligadas à pessoa física, já que, como é óbvio, a pessoa jurídica não tem parentes. Daí não caber o entendimento no sentido de que só as pessoas físicas estão sujeitas à norma da lei.”

A definição da palavra “sócio” no contexto do vocabulário jurídico é a seguinte:

“**Sócio**. É o participante de sociedade (civil ou comercial); membro de associação ou corporação. Pode ser capitalista (prestador de capital na sociedade de capital e indústria), comanditário (prestador de capital na sociedade em comandita, cotista (prestador de capital na sociedade em comandita) cotista (membro de sociedade por cotas de responsabilidade limitada), oculto (aquele que, embora seu nome não conste do contrato social, exerce atos sociais, responsabilizando-se pessoal e solidariamente), e ostensivo (responsabilidade solitária e ilimitada).²” (grifos acrescentados)

¹ 1 WINKLER, Noé. Imposto de Renda. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2001, p. 526 e 528.

² 2 ALVES, Geraldo Magela. Novo vocabulário jurídico. Rio de Janeiro: Roma Victor, 2006, p. 458.

Do ponto de vista do direito positivo, observe-se que **o artigo 1.052 e seguintes do Código Civil** se referem à palavra “sócio” indistintamente, sem diferir o sócio pessoa física do sócio pessoa jurídica. Além disso, estabelece no seu art. 1097 e seguintes:

CAPÍTULO VIII

Das Sociedades CoLigadas

Art. 1.097. Consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes.

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Art. 1.100. É de simples participação a sociedade de cujo capital outra sociedade possua menos de dez por cento do capital com direito de voto.

Todos estes elementos afirmam categoricamente que a situação discutida nos autos, ou seja, o pagamento de royalties à sócio pessoa jurídica, enquadra-se na vedação veiculada no art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964.

A fiscalização, ao evidenciar o quadro societário dos envolvidos, atraiu a incidência da vedação à dedutibilidade das despesas com royalties. Tudo isso dentro de uma interpretação finalística e teleológica dos dispositivos legais citados, a qual reputamos a mais adequada e plausível.

Completamente descabida, portanto, é a interpretação restritiva pregada pela Recorrente.

Como se verifica, não há respaldo na legislação tributária e societária para a manutenção das deduções levadas a termo pela Contribuinte, razão pela qual a glosa de despesas deve ser mantida.

[...]

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Do conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

Embora a PFN não tenha questionado o conhecimento em suas contrarrazões, identifico no caso um circunstância fática adicional no presente processo que não se encontra nos paradigmas indicados.

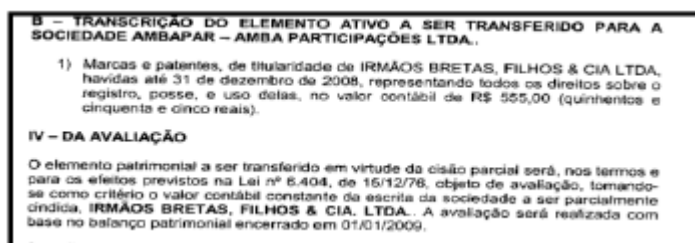
Ocorre que, além da fundamentação legal trazida pela autoridade fiscal para justificar a glosa da despesa, que é o cerne da pretensão recursal da recorrente, aquela autoridade apontou a circunstância adicional concernente à ausência de propósito negocial na transferência da marca para a controladora e na constituição do contrato de pagamento de royalties como motivo para a glosa da despesa, dada a sua artificialidade, como também da qualificação da multa, conforme se colhe dos excertos do TVF, *verbis*:

[...]

4.1.3.1. Ausência de propósito negocial

Além da imposição legal disposta no artigo 71, parágrafo único da Lei 4.506/64 (art. 353 e 355, §2º do Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda), tornando indedutíveis as despesas de royalties pagas pelo Bretas à Ambapar, verifica-se ainda no presente caso total ausência de propósito negocial na referida operação, conforme a seguir demonstrado.

A marca “Bretas” era de propriedade de Irmãos Bretas até 02/01/2009, estando registrada em sua contabilidade pelo valor de R\$ 555,00 quando ocorre cisão parcial na referida sociedade, mediante versão parcial de seu patrimônio (marcas e patentes) para sua controladora AMBAPAR AMBA PARTICIPAÇÕES LTDA – CNPJ: 01.909.826/0001-30 (detentora de 99,99% de seu capital social), conforme protocolo de cisão parcial e justificação, registrado na Jucemg em 25/03/2009, sob o nº 4109270, protocolo 09/152.569-1, juntamente com a 11ª alteração contratual da Ambapar:



Vide lançamentos extraídos da escrituração digital (SPED) do contribuinte Irmãos Bretas, referente à baixa do ativo marcas e patentes:

Razão							
Nome: IRMÃOS BRETAS, FILHOS E CIA LTDA							
CNPJ: 24.444.127/0001-40							
Conte: 1.3.2.10 - MARCAS E PATENTES							
Saldo Inicial: 555,00 D							
Data	Cód.Conta	Conta	DIC	Valor	Saldo	DIC	Histórico
03/01/2009	2.4.1.01.01	AMBAPAR - Amba Participações Ltda	D	554,00	0,00		V.R. BAIXA FICÇÃO PARCIAL CONFORME PROTOCOLO DE ALT. CONTRATUAL
03/01/2009	2.4.1.01.02	Estaben Duarte de Azev	D	1,00	0,00		V.R. BAIXA FICÇÃO PARCIAL CONFORME PROTOCOLO DE ALT. CONTRATUAL
03/01/2009	1.3.2.10.01	Custo corrigido	C	555,00	0,00		V.R. BAIXA FICÇÃO PARCIAL CONFORME PROTOCOLO DE ALT. CONTRATUAL

Em 15/05/2009 foi celebrado o contrato de cessão de uso de marca, tendo por cedente AMBAPAR, e cessionária: Irmãos Bretas, filhos & cia Ltda, e como objeto a cessão de uso da marca "Bretas" à cessionária.

Dispõe a cláusula 2.1 do referido contrato de cessão de uso de marca, firmado entre Irmãos Bretas e Ambapar, que a remuneração pela cessão será de 1% do faturamento mensal da Cessionária, representado pela receita bruta:

"CONTRATO DE CESSÃO DE USO DE MARCA"

CEDENTE: AMBAPAR – AMBA PARTICIPAÇÕES LTDA., inscrita no CNPJ sob o nº 01.909.826/0001-30, estabelecida na Rua Avenida Israel Pinheiro, nº 961, CEP 35.910-000, Bairro Centro, na cidade de Santa Maria de Itabira/MG, neste ato representada por seu representante legal.

CESSIONÁRIA: IRMÃOS BRETAS, FILHOS E CIA LTDA., inscrita no CNPJ sob o nº 24.444.127/0040-74, estabelecida na Rua Dois, nº 100, CEP 32.113-320, Bairro Arvoredo, na cidade de Contagem/MG, neste ato representada por seu representante legal.

Os signatários deste instrumento, nas qualidades supra indicadas, têm entre si, por justa e contratada a *Cessão de Uso de Marca*, que será regida pelas cláusulas e condições do presente instrumento, estipuladas, aceitas e outorgadas pelos ora contratantes na melhor forma de direito, a saber:

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

1.1- Constitui objeto do presente contrato a cessão de uso da marca "BRETAS", à Cessionária, cujos direitos de propriedade pertencem à Cedente, nas categorias registradas e os pedidos protocolados, conforme contrato nº 10.080.09, celebrado entre a Cedente e a empresa ORION ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, que desde já faz parte integrante do presente Contrato de Cessão.

1.1.1- Integrará o presente Contrato de Cessão os registros realizados após sua assinatura, e os demais pedidos protocolados.

1.1.2- A Cessionária utilizará a "Marca" em estabelecimentos supermercadistas e postos de combustíveis, e, de acordo com o a necessidade, nas demais modalidades previstas no item 4.1 da Cláusula Quarta deste contrato.

CLÁUSULA SEGUNDA – DO PREÇO E DA FORMA DE PAGAMENTO

2.1- A remuneração pela cessão, ora realizada, será de 1,0% (um por cento) do faturamento mensal da Cessionária, representado pela receita bruta.

2.2- O pagamento deverá ser efetuado no dia 05 (cinco) de cada mês, mediante depósito em conta corrente, cujo correspondente recibo bancário servirá de comprovante, a apresentação da Nota Fiscal será realizada até o dia 03 (três) de cada mês.

Em 20/10/2010 ocorre cisão parcial da AMBAPAR, que verte parte de seu patrimônio para a constituição da FAG PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ: 12.709.372/0001-70 (dentre o patrimônio vertido, marcas e patentes, pelo valor contábil de R\$ 68.531,00), conforme 12ª alteração contratual da AMBAPAR (ratificação da operação) e protocolo de cisão parcial e justificação, datados de 01/07/2010 e registrados na Jucemg em 20/10/2010, sob o nº 4476274:

XIV – Em ato contínuo é realizada a cisão, nos termos do **PROTOCOLO DE CISÃO PARCIAL E JUSTIFICAÇÃO**, em anexo, firmado nesta data, de forma particular, o qual fica, desde já, ratificado pelos sócios e fica fazendo parte integrante e complementar deste instrumento, para todos os efeitos de direito.

XV – Ratifica-se também, por unanimidade, a escolha da empresa, nos termos do já citado **PROTOCOLO DE CISÃO PARCIAL E JUSTIFICAÇÃO**: **BORNHALLMANN AUDITORES ASSOCIADOS LTDA.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 04.955.027/0001-99, sediada na Avenida Cristiano Machado, nº 1.648, Salas 805, 806, 807, 808, 809, 810, 901, 904, 905, 906 e 910, Bairro Cidade Nova, Belo Horizonte – MG, CEP 31.170-800, neste ato representada por sua sócia-administradora **ANA CAROLINA MARTINS BORN**, brasileira, casada sob o regime da comunhão parcial de bens, contadora, portadora da CI CRC/MG nº 78.442/O-5 e do CPF nº 041.923.146-30, residente e domiciliada na Rua Amarilis, nº 155, Apto 101, Bairro Caiçara, Belo Horizonte – MG, CEP 31.230-170.

XVI – Aprova-se também o **LAUDO DE AVALIAÇÃO** elaborado pela empresa perita avaliadora, que fica também fazendo parte integrante e complementar deste instrumento, para todos os efeitos de direito.

XVII – Transferem-se para **FAG PARTICIPAÇÕES LTDA.**, sociedade em constituição, os bens ativos relacionados e avaliados de acordo com o Protocolo de Cisão e Justificação mencionado na Cláusula I.

AMBAPAR – AMBA PARTICIPAÇÕES LTDA.

CNPJ/MF 01.909.826/0001-30

PROTOCOLO DE CISÃO PARCIAL E JUSTIFICAÇÃO

Serão transferidos à nova sociedade os seguintes elementos ativos e passivos, no valor total de **R\$ 14.325.042,00** (quatorze milhões, trezentos e vinte e cinco mil e sessenta e dois reais):

ELEMENTOS ATIVOS: R\$ 16.949.382,00

- **INVESTIMENTOS: R\$ 5.847.606,00** (cinco milhões, oitocentos e quarenta e sete mil, seiscentos e seis reais) referentes a valores de participações societárias na sociedade **IRMÃOS BRETAS, FILHOS E CIA. LTDA.**, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 24.444.127/0001-68, com sede na Rua da Roca, nº 423, Conjunto 300 a 307, Bairro Vila Olímpia, São Paulo – SP, com contrato social registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP sob o NIRE 35.2.1766812-3, também registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais JUCEMG, sob o NIRE 312.009.0175-9.

- **RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL: R\$ 11.033.245,00** (onze milhões, trinta e três mil, duzentos e quarenta e cinco reais) referentes ao resultado de equivalência patrimonial da participação da na sociedade **IRMÃOS BRETAS, FILHOS E CIA. LTDA.**, já qualificada.

- **MARCAS E PATENTES: R\$ 68.531,00** (sessenta e oito mil, quinhentos e trinta e um reais) referentes à marca Bretas – Irmãos Bretas e Filhos.

ELEMENTOS PASSIVOS: (R\$ 2.624.320)

- **OPÇÃO DE COMPRA DE QUOTAS** em nome de Estevam Duarte de Assis no valor de R\$ 2.624.320,00 (dois milhões, seiscentos e vinte e quatro mil, trezentos e vinte reais).

IV – DA AVALIAÇÃO

Os elementos patrimoniais a serem transferidos em virtude da cisão parcial serão, nos termos e para os efeitos previstos na Lei nº 6.404 de 15/12/76, objeto de avaliação, tomando-se como critério o valor contábil constante da escrita da sociedade a ser parcialmente cindida, **AMBAPAR – AMBA PARTICIPAÇÕES LTDA.** A avaliação será realizada com base no balanço patrimonial encerrado em 30.06.2010.

Logo, a marca “Bretas” foi transferida do Bretas à sua controladora AMBAPAR em 02/01/99 pelo valor contábil de R\$ 555,00, e desta à FAG em 20/10/2010, pelo valor contábil de R\$ 68.531,00, ressaltando-se que ambas as transferências se deram entre empresas de um mesmo grupo econômico (partes relacionadas).

No período de Maio/2009 a Outubro/2010, a sociedade Irmãos Bretas pagou à sua sócia-controladora AMBAPAR pelo uso da referida marca o equivalente a 1% de seu faturamento mensal (receita bruta), o que correspondeu no ano-calendário de 2010 (Janeiro a Outubro) o montante de R\$ 21.670.409,27.

Baixas contábeis de ativos patrimoniais, seguidas do registro de vultosas despesas pelo uso dos mesmos, despesas estas que extrapolam vertiginosamente os valores dos ativos

transferidos, foge completamente aos verdadeiros propósitos negociais/econômicos de uma sociedade.

É óbvio que a empresa Irmãos Bretas não transferiria sua marca a terceiros não-relacionados (partes independentes), pelo seu irrisório valor contábil de R\$ 555,00. O princípio arm's length, que busca alcançar o valor da operação praticada entre pessoas relacionadas se estivessem negociando em condições reais de mercado, não foi verificado no presente caso.

Sendo cessionária e cedente da marca (Bretas e Ambapar) partes relacionadas, pertencentes ao mesmo grupo econômico/familiar, tributadas pelo lucro real e presumido respectivamente, verifica-se o propósito deliberado em aumentar despesas na empresa tributada pelo lucro real, reduzindo seu lucro tributável e sua carga tributária: enquanto ocorre uma redução nos valores do IRPJ e CSLL devidos na contabilidade da empresa Irmãos Bretas na ordem de 34% (25% de IRPJ + 9% de CSLL) sobre as despesas com royalties, surge uma tributação da ordem de 10,88% (34% x 32% de coeficiente de presunção do lucro) sobre as correspondentes receitas na contabilidade (sic) da Ambapar.

Assim, como resultado líquido, ocorre uma economia tributária na ordem de 23,12% (34% - 10,88%) sobre os valores pagos pela cessão pelo uso da marca, economia esta livre para ser distribuída na forma de lucros/dividendos.

Não é por acaso que os pagamentos de royalties à Ambapar pelo uso da marca “Bretas” foram contabilizados pelo Bretas em conta de despesa titulada “Honorários da Diretoria”.

4.1.3.2. Multa de ofício aplicada

Constatou-se na presente infração a intenção deliberada do grupo econômico em reduzir suas despesas tributárias, **mediante a criação de despesas em empresa tributada pelo lucro real, em consequência de operações praticadas entre partes relacionadas, sem qualquer propósito negocial (conluio)**, bem como na imprecisão dos lançamentos contábeis e declarações ao Fisco, maquiando o pagamento de royalties em “Honorários da Diretoria”, com vistas a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade tributária do verdadeiro fato gerador da obrigação tributária: o pagamento de royalties à sócia pessoa jurídica, despesa indedutível na forma do artigo 71, parágrafo único da Lei 4.506/64 (artigo 353, inciso I do Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda). (g.n)

Vide Ficha 05-A-Despesas operacionais/linha 27 da DIPJ 2011 do Bretas:

Tabela 05-A-Despesas operacionais/linha 27 da DIPJ 2011 do Bretas		
27 Honorários e Assistência Técnica - PMS	0,00	0,00

Diante do exposto, aplica-se a multa de 150% na infração apurada, conforme disposto no Artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96:

[...]

É bem verdade que o voto condutor do acórdão recorrido, da relatoria do d. conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, centrou-se, principalmente, na análise quanto à correta interpretação do dispositivo ora discutido (art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964), mas de igual modo manteve a qualificação da multa dada a artificialidade da despesas e a tentativa de ocultação contábil da sua real natureza, *verbis*:

Despesas com pagamentos de Royalties a sócios Pessoa Jurídica

Segundo a recorrente afirma, resumidamente, que a expressão "sócio" presente no aludido artigo 71 tem seu âmbito de incidência restrito a pessoas físicas, e, portanto, a redação do RIR/99 que abrangeu as pessoas jurídicas importaria extrapolação carente de fundamento legal.

Pois bem. Passamos a análise.

Eis a redação do dispositivo legal objeto de controvérsia, em negrito:

[...]

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3. 000/1999, ao tratar da alínea "d" acima transcrita, realmente acrescentou o aposto "pessoas físicas ou jurídicas" após a palavra "sócios":

[...]

O acórdão recorrido não vislumbrou a alegada ilegalidade do Decreto nº 3000/1999. Vejamos:

[...]

Não assiste razão o argumento do contribuinte no que se refere ao IRPJ.

Ora, 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 direto?

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 (cujas 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 direto.

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.

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. Vejamos a ementa da CSRF 9101-003.062:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2009

REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma indireta, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda. A IBM USA não cabe dentro da figura do "autor/criador" traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a IBM Brasil a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são royalties. Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que "atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais" no Brasil, a Lei nº 9.610/1998, disse com todas as letras em seu art. 11, que o "autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica".

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS PESSOA JURÍDICA. REGRA GERAL. INDEDUTIBILIDADE.

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2009

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que as regras de indedutibilidade de royalties, previstas no art. 71, caput, alínea "a", e parágrafo único, alíneas "c" a "g", da Lei nº 4.506, de 1964, são aplicáveis apenas ao IRPJ, e não à CSLL.

Portanto, não há como acolher o argumento de que a vedação contida na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/1964 alcança apenas sócio pessoa física. Caso não fosse assim, bastaria se interpor uma pessoa jurídica entre o pagador e a pessoa física e a norma antielisiva seria contornada.

Ademais, tanto a atual Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404, de 15/12/1976, quanto a antiga, Decreto-Lei nº 2.627, de 26/09/1940, vigente muito antes da Lei nº 4.506/1964, já tratavam o termo sócio para designar tantas pessoas físicas como pessoas jurídicas. Analogamente é o tratamento dado pelo Código Civil vigente, a Lei nº 10.406, de 10/01/2002, quanto o anterior Código Civil de 1916, que empregam a palavra 'sócio' abrangendo pessoas naturais e sociedades. Portanto, à época de publicação da lei em questão e durante todo o período que se passou até hoje, entende-se por sócio a pessoa física ou jurídica.

[...]

Da multa qualificada

Consoante consta dos autos de infração que compõem o presente processo, a multa foi exigida no percentual de 150%, em relação às infrações capituladas como Despesas com pagamentos de Royalties a sócios Pessoa Jurídica (uso da marca Bretas) e Despesas com prestação de serviços.

A base legal do lançamento se assenta nas disposições do art. 44, incisos I e II da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que, na sua redação original, assim dispõe:

[...]

Alega a recorrente os seguintes motivos para não ser aplicada a multa qualifica (sic):

- A verdade é que a Autuada não pode se conformar com a aplicação da multa em sua alíquota qualificada (150%), tendo em vista que não agiu com má-fé perante o Fisco Federal, ao contrário do que consigna o TVF;
- A decisão recorrida também da a entender que a escrituração errada das despesas seria um ato ilícito e que AUTOMATICAMENTE, ensejaria o agravamento da penalidade, deixando de observar que existem rígidos e intransponíveis requisitos a serem demonstrados para se admitir um agravamento tão sério como o pretendido no caso dos autos;
- No caso dos autos, não restou COMPROVADA quaisquer das circunstâncias qualificadoras, sendo que não houve nenhuma ação da Recorrente tendente a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador, o que implicaria na sonegação;
- Fraude também não pode ser verificada nos autos, tendo em vista que nenhuma operação foi escondida ou modificada para implicar no recolhimento a menor dos tributos, sendo que compete ao Fisco comprovar, de forma inequívoca, sua ocorrência;
- Por fim, não pode ser caracterizado conluio, pois não restou comprovado nos autos quaisquer acordos entre a Autuada e terceiros tendentes a praticar as infrações apontadas pela fiscalização federal, até mesmo porque tais infrações não foram, sequer, praticadas;
- O fato é que não há nos autos qualquer demonstração de que o contribuinte tenha agido com base nas hipóteses que permitam a qualificação da multa imposta. O modo de contabilização realizado pelo contribuinte, ainda que eventualmente seja dotado de alguma imprecisão ou atecnia não induz a conclusão de que haveria as restritas e taxativas hipóteses descritas no artigo 44 da lei 9.430/96 acima transcrito. Em outras palavras, esse fato por si só, não gera a conclusão automática de que existiu dolo, fraude ou simulação;
- Obviamente que "imprecisão" sequer se aproxima das definições necessárias para subsunção das hipóteses trazidas pelo artigo acima transcrito. Entender que "imprecisão", ainda que existente, fosse suficiente para qualificar uma penalidade é o mesmo que rasgar o texto legal (com a devida licença) e aplicar a majoração da pena por MERA CULPA, fato que tecnicamente não se pode admitir.

Pois bem. Passamos a análise.

A qualificação da multa de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, nos termos do § 1º do mesmo artigo, duplicando-a para 150%, pressupõe a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. O artigo 72 da Lei nº 4.502/64 assim define fraude (destacamos):

[...]

Percebe-se que a intenção do legislador foi proteger, como circunstância qualificativa da penalidade aplicada, o núcleo da obrigação tributária, qual seja o fato gerador de todo o desdobramento jurídico que culminará com um direito creditório em favor do Erário Público. Impedir ou retardar o seu conhecimento, ou ainda modificar as suas características essenciais significa omitir documentação base de ocorrência, deformar circunstâncias materiais ou a natureza do negócio jurídico praticado.

A base de cálculo é uma das características essenciais da obrigação tributária principal. Demonstrado o artificialismo na prestação de serviços de assessoria/consultoria pela Ambapar à sua controlada Irmãos Bretas, Filhos & Cia Ltda, conforme discorrido ao longo do TVF, mediante a utilização de documentos ideologicamente falsos as características essenciais da obrigação tributária principal foram modificadas, com a consequente redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Também resta caracterizada a intenção deliberada da recorrente em reduzir suas despesas tributárias, mediante a criação de despesas em empresa tributada pelo lucro real, em consequência de operações praticadas entre partes relacionadas, fora da realidade de mercado, bem como na imprecisão dos lançamentos contábeis e declarações ao Fisco, maquiando o pagamento de royalties em "Honorários da Diretoria", com vistas a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade tributária do verdadeiro fato gerador da obrigação tributária: o pagamento de royalties à sócia pessoa jurídica. (g.n.)

Em consequência, preenchido o requisito qualificativo das operações como fraude e conluio, nos moldes do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, legítima a qualificação da multa de ofício prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O Termo de Verificação Fiscal (e toda a documentação acostada ao processo) demonstra exaustivamente o fato de não estarmos diante de mero erro nos lançamentos contábeis, mas de lançamentos contábeis intencionais com objetivo de encobrir o tipo de despesas que estava sendo pagas pelo recorrente, isto é, despesas de royalties ao invés de honorários destinado a diretoria.

O dolo é o "animus", a vontade de querer o resultado. No presente caso, esta vontade restou demonstrada nos autos. Todos os atos praticados foram realizados de forma consciente e planejada para alcançar, ao fim, unicamente com o intuito de esconder o tipo de despesa arcada pela recorrente e o pagamento de despesas por serviços que não foram prestados efetivamente.

Como se observa, não há reparos a serem feitos na decisão da DRJ, por esse motivo, incorporo as suas razões de decidir ao presente voto quanto a este ponto, nos termos do §3º, art. 57 do RICARF. Vejamos:

A fiscalização fundamentou a aplicação da multa de 150% na ocorrência de sonegação e de conluio com relação ao pagamento de royalties no trecho a seguir:

Constatou-se na presente infração a intenção deliberada do grupo econômico em reduzir suas despesas tributárias, mediante a criação de despesas em empresa tributada pelo lucro real, em consequência de operações praticadas entre partes relacionadas, sem qualquer propósito negocia! (Conluio), bem como na imprecisão dos lançamentos contábeis e declarações ao Fisco, maquiando o pagamento de royalties em "Honorários da Diretoria", com vistas a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade tributária do verdadeiro fato gerador da obrigação tributária: o pagamento de royalties à sócia pessoa jurídica despesa indedutível na forma do artigo 71, parágrafo

único da Lei 4.506/64 (artigo 353, inciso I do Decreto 3.000/99 Regulamento do Imposto de Renda).

Nosso entendimento é no sentido de que a contabilização de pagamentos de royalties como honorários de diretoria, de fato, evidencia uma atuação dolosa da Irmãos Bretas no sentido de "a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade tributária do verdadeiro fato gerador da obrigação tributária". Os argumentos da impugnante que tentam dar menor importância a tal fato não encontram amparo legal, uma vez que ao contrário, a legislação exige que a empresa faça a correta contabilização de suas operações em harmonia com a respectiva documentação.

Se tomarmos o art. 1.179 do Código Civil (CC), podemos constatar que a empresa Irmãos Bretas não cumpriu sua obrigação legal de manter escrituração em correspondência com a documentação respectiva, in verbis:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Facilmente podemos concluir, em oposição aos argumentos da impugnante, que a escrituração de fatos que não correspondem aos documentos é ato ilícito. No caso presente, além disso, evidenciou o dolo de sonegação.

Ao atuar em tais operações com empresa do mesmo grupo econômico, emerge o conluio entre as empresas com o mesmo objetivo. Assim, a aplicação da multa de 150% encontra amparo tanto na ocorrência de sonegação como de conluio, não havendo reparos a fazer no trabalho da fiscalização.

[...]

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Por outro lado, o acórdãos paradigmas (108-06.226 e CSRF/01-04.629, que confirmou o entendimento do primeiro), trataram exclusivamente da interpretação da legislação aplicável à dedutibilidade dos royalties por sócios pessoas jurídicas. Confira-se:

Acórdão Paradigma nº 108-06.226:

RELATÓRIO

São as seguintes as infrações remanescente descritas no auto de infração a fls. 03:

[...]

- glosa integral da despesa com royalties, nos anos-calendário de 1993 e 1994, pois paga a Realco, neste período sócia da autuada, a teor do disposto no artigo 232, III do RIR/80 e 292, I do RIR/94;

[...]

Irresignada, interpôs a recorrente recurso voluntário, com a guarda do prazo legal, no qual delineia as seguintes razões de apelo:

[...]

- para a indedutibilidade de royalty pago à sua sócia Realço, alega que a alteração formulada pela redação do artigo 292, I, do RIR/94, não encontra respaldo legal, sendo

que a redação original do artigo 71 da Lei 4.506/64, matriz legal, dos artigos que fundamentam a exigência, contemplava a dedutibilidade tão-somente no caso de sócio pessoa física.

É o Relatório

VOTO

[...]

Passo a apreciar o litígio referente aos royalties pagos à pessoa jurídica sócia.

A matéria tem patente divergência neste Colegiado. No Acórdão 103- 12.157/92, decidiu a egrégia Terceira Câmara pela indedutibilidade dos royalties pago a sócio, pessoa física ou jurídica. Em sentido contrário, a colenda Sétima Câmara, no Acórdão 107-01.025/94.

Esta própria Câmara, em julgamento em que estive ausente, já analisou litígio semelhante sem contudo ressaltar a possibilidade de dedução da parcela paga a pessoa jurídica sócia. Assim restou ementado o Acórdão 108- 04.211/97, da lavra do à época Conselheiro Minatel:

IRPJ - ROYALTIES - DEDUTIBILIDADE - A remuneração pela transferência de tecnologia atribuída à pessoa física ou jurídica, vinculada societariamente à fonte pagadora, é indedutível, sendo irrelevante que o contrato esteja registrado no INPI e haja autorização do BACEN para realização das remessas ao exterior."

Não obstante, melhor refletindo a questão, agora sob minha relatoria, ousou divergir do entendimento antes exarado, para aderir ao decidido pela egrégia Sétima Câmara, no aresto acima mencionado.

Seria verdadeira antinomia considerar-se indedutível royalties pagos a sócios pessoas jurídicas, em qualquer caso, e, concomitantemente, determina a indedutibilidade de royalties pagos a controladores no exterior, conforme o inciso IV, u b", do artigo 232 do RIR/80, reproduzido no artigo 292 do RIR/94. Pergunta-se: seria então dedutível o royalty pago ao minoritário no exterior? Qual a necessidade deste segundo dispositivo, se a indedutibilidade geral dos royalties pagos a sócios compreendesse também as pessoas jurídicas?

Além do já exposto, com o advento do artigo 50 da Lei 8.383/91, passaram a ser dedutíveis os royalties pagos a controladores no exterior quando o contrato estiver regularmente registrado no INPI e no BACEN. Assim, caso mantido o entendimento da douda decisão monocrática teríamos a situação constrangedora de conferir dedutibilidade ao royalty pago ao sócio pessoa jurídica no exterior, com envio de divisas, mas considerar indedutíveis aqueles pagos a pessoa jurídica controladora nacional.

Parece-me claro que a introdução no ordenamento pátrio do citado artigo 50 só foi possível pois dedutíveis os royalties pagos a pessoa jurídica no país, evitando-se assim danosa e contraditória interpretação dos interesses protegidos pela legislação tributária.

Por fim, despicando afirmar que a inovação no inciso 1 do artigo 292 do RIR/94, sem qualquer base legal, extrapola a finalidade de regulamentação inerente aos decretos.

Por esses motivos, dou provimento ao recurso para afastar a indedutibilidade dos royalties pagos a sócio pessoa jurídica.

[...]

Acórdão Paradigma nº CSRF/01-04.629

RELATÓRIO

Inconformadas com o decidido no **acórdão n.º. 108-06.226**, proferido na sessão de 14/09/2000, da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 456 a 465, a Fazenda Nacional e a contribuinte Salco Comércio de Alimentos S/A., ingressaram com recursos especiais de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais, fls. 468 a 482 e 540 a 552, respectivamente. (g.n.)

A decisão da Câmara, quanto às matérias objeto dos recursos, está resumida nas seguintes ementas e dispositivo:

Decisão: "Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar da incidência do IRPJ a matéria referente à glosa de despesas com 'royalties'. Vencidos os Conselheiros José Henrique Longo e Luiz Alberto Cava Maceira que também afastavam as exigências referentes a matéria 'despesas com publicidade e propaganda'.

Ementa: "IRPJ — CSLL — IRRF - DESPESAS COM PROPAGANDA — A pessoa jurídica tem o ônus de comprovar a efetividade das despesas com propaganda, ainda que pague a esse título percentual sobre a receita bruta contratualmente avençado com sua franqueadora. A responsabilidade não se transfere a entidade associativa que receba os valores dos seus associados para coordenar a aplicação dos recursos.

IRPJ - ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA — São dedutíveis os royalties pagos a sócio pessoa jurídica com sede no Brasil Não obstante, a lei pode determinar outras limitações percentuais de dedução.
(g.n.)

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido

[...]

A Fazenda Nacional recorre do cancelamento da glosa de despesas com "royalties", arguindo divergência jurisprudencial com o decidido nos acórdãos n.º 103- 12.157, fls. 483 a 487; n.º. 103-06.342, fls. 488 a 494; e n.º. 108-04.211, fls. 495 a 506.

Pede a reforma do acórdão recorrido para manter a tributação dos valores auferidos a título de "royalties a beneficiária pessoa jurídica".

Por ocasião do exame de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional foi considerado paradigma divergencial o primeiro acórdão apresentado, o de n.º. 103-12.157, assim ementado:

"IRPJ — PERÍODOS DE 1984 A 1988 - ROYALTIES' -- São indedutíveis, na determinação do lucro real, os royalties pagos a sócios, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas".

Recurso especial admitido segundo Despacho Presi n.º. 108-0.001/2001, fls. 508/509, do ilustre Presidente da Egrégia Oitava Câmara que entendeu comprovada a ocorrência do alegado dissídio jurisprudencial.

Cientificada do acórdão e da interposição do recurso especial pela Fazenda Nacional a contribuinte se pontificou em contra razões, fls. 512 a 518.

Defendeu-se a contribuinte asseverando que nas razões de recurso especial da Fazenda Nacional explicitou-se "... A questão principal a ser consideradas no presente processo se relaciona com o alcance interpretativo da norma contida no parágrafo único, do artigo 71, da Lei 4.506/64, base legal dos artigos 232, inciso III, do RIR/80 e 292, inciso I, do RIR/94."; faltou dizer que as disposições do RIR/80 e RIR/94, embora indiquem a mesma matriz legal (a Lei nº. 4.506/64, art. 71, parágrafo único), são de teor diferente, aspecto fundamental para o deslinde da questão, a saber: de um lado o artigo 232 do RIR/80 reproduz fielmente a referida matriz legal; porém a mesma fidelidade não foi observada no RIR/94 em seu artigo 292, inciso I, no qual foi inserida as palavras "pessoas físicas ou jurídicas" inexistentes na lei e no RIR/80; assim sob a ótica do RIR/80 somente seriam indedutíveis os royalties pagos a sócios pessoas físicas dirigentes ou seus parentes ou dependentes, e dedutíveis os pagos aos sócios pessoas jurídicas; os dispositivos supervenientes inseridos no artigo 292 do RIR/94 exorbita da lei em flagrante desrespeito ao princípio da legalidade inserto na CF/1988, art.5º., II, e art. 150, 1, além de contrariar as disposições do artigo 99 do CTN. (g.n)

Pede, a contribuinte, seja negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para se manter incólume o acórdão recorrido, neste particular.

[...]

VOTO VENCEDOR

O I. Relator entendeu de não prestigiar o entendimento da Colenda 8ª Câmara ao exame do Recurso Voluntário do sujeito passivo, e que culminou por acolher a consideração a respeito da improcedência do crédito tributário versando certa glosa de valores referenciados a "royalties".

Inicialmente procedo à transcrição do acórdão guerreado, e mais especificamente do voto condutor da lavra do Conselheiro Mario Junqueira Franco Junior, que assim considerou:

[...]

Neste aspecto **não posso efetivamente enxergar, como quis o Relator vencido, e com a maxima venia, que o artigo 71 da Lei 4.506/64, na letra "d" de seu parágrafo único tivesse buscado estender a vedação da dedutibilidade dos royalties, além de para a pessoa física, também para a pessoa jurídica. (g.n.)**

Tal como foi ele redigido e convertido em lei, a única interpretação possível é a de que a vedação se reporta apenas à pessoa física. Para tanto maiores e melhores considerações não são necessárias na medida em que a utilização da segunda parte do dispositivo vedador, quando se refere a "parentes ou dependentes" está efetivamente atrelando a proibição à pessoa física pois que não cabe falar, e seria absolutamente imprópria a terminologia, de "parentes ou dependentes" da pessoa jurídica.

Ademais, qualquer vedação na espécie haverá sempre de ser interpretada restritivamente pelo próprio fato de ser uma proibição. E creio que a extensão da vedação à pessoa jurídica não encontra agasalho no entendimento do ex Conselheiro José Antonio Minatel (Acórdão nº 108-04.211/1994), citado no voto vencido, na medida em que este apenas deixou claro que "tem direito o legislador tributário, para fim específico de não permitir que a quantificação da obrigação tributária fique ao talante do próprio sujeito passivo": foi isto exatamente o que ocorreu na espécie, ou seja, o desejo do legislador de restringir a limitação à pessoa física. Cochilo ou não, a verdade é que "legem habemus" e esta não pode ser interpretada além dos seus limites.

Ademais, na hipótese dos autos, o sujeito passivo é um franqueado de conhecida multinacional dedicada aos mistérios da sanduicheria quando se sabe que o pagamento do

"royalty", no fundo, não é a mera decorrência do uso de uma marca, mas a retribuição de uma série de outras utilidades postas à disposição dele franqueado, as quais seguramente não estariam compreendidas na vedação do indigitado art. 71 da Lei 4.506/64.

Dou provimento integral ao recurso

Como se pode concluir da leitura dos acórdãos trazidos como paradigmas que examinaram o mesmo lançamento de glosa de despesas com royalties, a única discussão presente naquele caso refere-se à interpretação quanto ao alcance da restrição à dedutibilidade dos royalties pagos à sócios da pessoa jurídica, contida no art. 71, § único da Lei nº 4.506/1964.

E, note-se que o recurso da contribuinte não aponta divergência acerca da questão do propósito negocial, de sorte que o mesmo já não se encontra em discussão neste momento.

Inexistiu no lançamento, analisado nos paradigmas, qualquer discussão acerca da ausência de propósito negocial para o pagamento da despesa, situação relevante presente no acórdão recorrido que, inclusive, deu ensejo à qualificação da multa de ofício aplicada.

Desta feita, não há como aferir qual seria o posicionamento dos colegiados que proferiram os paradigmas ao analisar a exigência objeto do acórdão recorrido.

Ante ao exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado