



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.723610/2020-11
ACÓRDÃO	9101-007.504 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	FOX FILM DO BRASIL LTDA.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA AGRAVADA. INFORMAÇÕES SOBRE quadro societário e diretivo De empresas no exterior. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido.

Na hipótese de o acórdão paradigma se basear em circunstância fática, determinante para o resultado, que inexistente no acórdão recorrido, não há que se falar na exigida similitude fática para o conhecimento do recurso especial.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

ROYALTIES. PAGAMENTOS A PESSOA JURÍDICA DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.

A indedutibilidade prevista na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/1964 não se aplica aos royalties pagos a pessoa jurídica no exterior pertencente ao mesmo grupo econômico do contribuinte e controlada, direta ou indiretamente, pelo mesmo sócio. O termo "sócios" do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas,

domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica de forma direta.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ”. Votou pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento parcial, com retorno dos autos à DRJ. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 1402-006.862**, proferido em 09.04.2024, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 6007/6063) **assim ementado:**

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

Ano-calendário: 2016

LUCRO REAL. LIMITE DE DEDUTIBILIDADE DO LUCRO OPERACIONAL DA DISTRIBUIÇÃO DE PELÍCULAS CINEMATOGRAFICAS IMPORTADAS E

INDEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES PAGOS A SÓCIOS. COMPATIBILIDADE E APLICAÇÃO CONCOMITANTE.

Não se vislumbra incompatibilidade ou pontos de conflito entre as disposições do Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, e as do artigo 353, I do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), devendo ser aplicadas as limitações de dedutibilidade estabelecidas por ambos instrumentos normativos de forma concomitante.

ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

O art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/1964 determina expressamente que os royalties pagos a sócios ou dirigentes da fonte pagadora não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ. O art. 22 da mesma Lei estabelece que os pagamentos decorrentes de exploração do direito autoral são classificados como royalties, portanto indedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais. Também não há hipótese de se aplicar ao caso o princípio da consunção.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por voto de qualidade, negaram provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de IRPJ, CIDE e multa isolada; e por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso de ofício, rejeitaram a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente, afastaram a qualificação da multa de ofício, reduzindo seu percentual de 150% para 75% e cancelaram integralmente o agravamento da multa de ofício.

Em seu recurso especial (fls. 6068/6093), sustenta a Fazenda Nacional que o referido acórdão conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às seguintes matérias:

- **Primeira matéria:** dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ, com base nos Acórdãos paradigma de números 1402-000.905 e 1201-001.462;
- **Segunda matéria:** multa qualificada, com base nos Acórdãos paradigma de números 9303-004.317 e 101-94.095; e
- **Terceira matéria:** multa agravada, com base nos Acórdãos paradigma de números 9101-001.487 e 1101-001.226.

Sobreveio o despacho de admissibilidade, que deu seguimento ao recurso especial com relação à primeira (“dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ”) e à terceira (“multa agravada”) matérias, conforme abaixo:

1- DA DIVERGÊNCIA QUANTO À DEDUTIBILIDADE DOS ROYALTIES PAGOS À CONTROLADORA INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. (...)

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos n"s 1402-000.905 e 1201-001.462, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esses paradigmas servem para demonstrar divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

Importante observar que embora o primeiro paradigma, proferido em 14/03/2012, tenha a numeração iniciada pelo código "1402", ou seja, o mesmo código da Turma que exarou o acórdão recorrido em 09/04/2024, cabe aqui a aplicação do §2º do art. 118 do atual RICARF (aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023), segundo o qual, para fins de processamento de recurso especial, *"entende-se que [...] todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do Regimento Interno introduzido pela Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015, do Ministério da Fazenda"*.

Esse primeiro paradigma, portanto, pode ser cotejado com o acórdão recorrido, para fins de verificação da alegada divergência jurisprudencial. Não há que se falar no óbice de o primeiro paradigma ter sido proferido pela mesma turma que exarou o acórdão recorrido.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Nas situações apresentadas, os julgadores se ocuparam em examinar a possibilidade de dedução de royalties pagos a empresa sem relação societária direta com a fonte pagadora, mas pertencente ao mesmo grupo econômico.

Enquanto o acórdão recorrido afastou a hipótese de indedutibilidade prevista no art. 353, I, do R11R/99, por entender inexistir a necessária relação societária direta entre a contribuinte e a destinatária dos royalties, os acórdãos paradigmas decidiram pela aplicação do referido dispositivo e pela indedutibilidade dos royalties, eis que as empresas eram integrantes do mesmo grupo econômico.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN para a matéria tratada neste primeiro tópico. (...)

3- DA MULTA AGRAVADA.

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos ns 9101-001.487 e 1101-001.226, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, essas decisões servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

O primeiro paradigma, Acórdão nº 9101-001.487, ao restabelecer o agravamento da multa, explicitou que o lançamento da multa agravada tinha se dado em razão do não atendimento às intimações fiscais com vistas à apresentação dos livros da sua escrituração e de outros elementos necessários à realização da auditoria fiscal; e que não se tratava de mera falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais, mas de não atendimento a reiteradas intimações e até mesmo de descaso às investidas da autoridade fiscal na penosa busca empreendida para a localização dos seus responsáveis.

De acordo com o segundo paradigma, Acórdão nº 1101-001.226, o agravamento deve ser mantido quando configurada a desídia ou o descaso com a investigação levada a efeito pelos agentes fiscais, tendo em conta que as reiteradas intimações da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RF'B foram completamente ignoradas pelos envolvidos no esquema fraudulento, não tendo nenhum deles se dado ao trabalho, sequer de justificar as supostas dificuldades encontradas na apresentação da documentação solicitada.

O acórdão recorrido tratou conjuntamente da questão da qualificação e do agravamento da multa.

Conforme explicitado no item anterior, os julgadores entenderam que a complexa estrutura societária do grupo empresarial não permitia pressupor a prática de conduta dolosa voltada para a dedução indevida de royalties:

60. No mais, sabe-se que se trata de grupo empresarial composto por várias empresas estrangeiras, de complexa estrutura societária, sendo temeroso presumir que o braço brasileiro, representado pela Recorrente, dispusesse de acesso completo a informações sobre toda a composição societária e diretiva do grupo, bem como sobre as razões que motivaram a redação de determinadas cláusulas contratuais, e, a partir disso, pressupor a prática de *"ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, bem como o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores"* (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964).

Na sequência, o acórdão recorrido admitiu que até poderia ser possível, num rigor exacerbado, considerar que a contribuinte teria sido desidiosa no atendimento às solicitações da fiscalização, mas que tal circunstância não se amoldava ao conceito de dolo, e, então, concluiu que pelos mesmos motivos (do afastando da multa qualificada), não se percebia fundamento suficiente para o agravamento da multa:

61. Em verdade, apesar de até ser possível, num rigor exacerbado, considerar que a Recorrente teria sido desidiosa no atendimento às solicitações da fiscalização, tal circunstância não se amolda ao conceito de dolo, isto é, a vontade livre e deliberada de praticar a conduta infracional, indispensável para a configuração de sonegação e fraude.

62.Pelos mesmos motivos, não se percebe fundamento suficiente para o agravamento de que trata o §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

O acórdão recorrido acabou vinculando a hipótese de agravamento *"ao conceito de dolo, isto é, a vontade livre e deliberada de praticar a conduta infracional, indispensável para a configuração de sonegação e fraude"*, o que justifica o reconhecimento da divergência jurisprudencial sobre o agravamento.

Isso porque os paradigmas entenderam que era cabível o agravamento da multa especificamente pelo não atendimento de reiteradas intimações, com descaso à autoridade fiscal, sem fazer qualquer vinculação da hipótese de agravamento com a presença de dolo, sonegação e fraude.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN para a matéria tratada neste terceiro tópico.

Contra tal decisão, a Fazenda Nacional interpôs agravo, que foi rejeitado (fls. 6173/6177).

No mérito, sustenta a Fazenda Nacional, na parte conhecida, que (i) o acórdão recorrido afastou a incidência do art. 353, I, do RIR/99, assentada no fato de que a beneficiária dos rendimentos a título de *royalties* não é sua sócia, mas apenas empresa integrante do grupo econômico; (ii) a autuada e a TCF International Television firmaram um contrato de licenciamento de direitos, cujo pagamento é conceituado como royalties, conforme definição estabelecida no artigo 22 da Lei nº 4.506/64; (iii) no que diz respeito à prova de que o Recorrido e a TCF fazem parte de um mesmo grupo econômico, a informação existente na internet, juntada aos autos pela Fiscalização, não foi negada pela autuada, além de, inclusive, confirmada no acórdão recorrido; (iv) nos casos em que a empresa que licencia o direito autoral e aquela que paga os royalties figuram em um mesmo grupo societário, o CARF tem se manifestado pela aplicação do disposto no art. 353, I, do RIR/99; (v) a interpretação da norma, menos literal e mais teleológica, é no sentido de incluir no termo “sócio” não apenas aquele que possui participação no capital social de uma pessoa jurídica, mas também aquele que compõe o mesmo grupo societário da pessoa jurídica que é titular da despesa.; (vi) uma das finalidades do art. 353, I, do RIR/99 é evitar situação em que as empresas optam por reduzir os lucros tributáveis no Brasil, mediante transferência dos recursos ao exterior a título de pagamento de royalties, portanto, a finalidade da norma é atingir operações econômicas entre partes ligadas, de modo a evitar que tais pessoas jurídicas, em decorrência da ligação societária, resolvam alocar artificialmente lucros e despesas em diferentes jurisdições fiscais, sem correspondência com o efetivo local da produção da renda; (vii) a interpretação finalística se impõe até mesmo para evitar que o acionista/sócio controlador, que é quem efetivamente detém o direito a ser licenciado e vai se beneficiar do resultado da atividade econômica, manobre para evitar a indedutibilidade mediante uma simples operação triangular; (viii) a norma que versa sobre o agravamento da multa (Lei nº 9.430/96) tem natureza punitiva, não constando em seu conteúdo qualquer consideração acerca do resultado provocado pelo descumprimento do dever do sujeito passivo de colaborar com a Administração Tributária; (ix) o

anterior da norma contempla apenas a hipótese de o contribuinte não atender, no prazo marcado, a intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar a documentação requerida, fato este suficiente para autorizar o agravamento da sanção; (x) multa é devida independentemente de comprovação por parte de fisco acerca de efetivo embaraço causado à administração tributária em razão da contumácia do sujeito passivo; (xi) a simples falta de atendimento à intimação, o desprezo à administração tributária, é fato gerador da multa; (xi) desconsiderar o agravamento da multa, no presente caso, importa em violação ao art. 136 do CTN, segundo o qual a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato; (xii) se o autuado não prestou informações, ou se o autuado prestou informações e apresentou documentos de forma incompleta, o trabalho da fiscalização foi dificultado, pois não compete ao contribuinte determinar quais os documentos necessários ao trabalho fiscal, muito menos definir os limites da fiscalização, sendo prerrogativa da autoridade fiscal estabelecer quais são os documentos e livros necessários para a realização da auditoria; (xiii) a prosperar o entendimento adotado pelo acórdão recorrido, restaria aniquilado todo o trabalho da fiscalização tributária, uma vez que as intimações passariam a ser meras solicitações, de cumprimento facultativo pelos contribuintes.

O contribuinte, por sua vez, apresentou contrarrazões, argumentando, em resumo, que (i) no que se refere à admissibilidade da matéria “dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ”, (a) no Caso TAM, entendeu a C. 2ª Turma da 4ª Câmara pela indedutibilidade das despesas em razão, especialmente, do fato de ter sido comprovado naqueles autos que “os sócios de todas as empresas mencionadas, diretamente ou indiretamente, são os mesmos” sócios proprietários da marca e são exatamente aqueles que administram o grupo, de tal forma que restou configurado um planejamento irregular ou impróprio – situação absolutamente distinta do acórdão recorrido; (b) no Caso TAM, o acórdão paradigma não invoca a indedutibilidade dos valores pagos à empresa não sócia simplesmente “porquanto integrantes do mesmo grupo econômico, mas conclui que, dadas as particularidades do caso – i.e., uma vez desvelado o planejamento tributário impróprio revela-se que as empresas possuem os mesmos sócios e dirigentes –, não há que se falar em dedutibilidade dos pagamentos realizados; (c) no acórdão recorrido, não houve qualquer comprovação, ou sequer acusação, no sentido de que teria havido um planejamento tributário irregular, trata-se apenas de empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, porém, sem qualquer questionamento quanto à realidade da sua estrutura societária; (d) considerando que a TCF International Television não é sócia da Recorrida, e nem mesmo sua controladora indireta de alguma forma, bem como não possui como administradores ou dirigentes as mesmas pessoas físicas detentoras do controle societário da Recorrida, tampouco há qualquer acusação de planejamento tributário impróprio que desnaturaria a estrutura societária do grupo econômico, não há que se falar em similitude fático-jurídica entre o presente caso e o Caso TAM; (e) no que se refere ao segundo paradigma, Caso IBM, também existe um cenário fático-jurídico distinto do recorrido: não se trata de mera indedutibilidade pelo pagamento a empresa não sócia, mas sim a controladora indireta – o que também não é o caso da Recorrida, vez que não há relação societária direta entre a Recorrida e a

empresa TCF International Television; (f) no Caso IBM, a situação daquele grupo econômico é bem peculiar, já que todas as empresas são subsidiárias integrais da companhia situada nos Estados Unidos, e esta é a beneficiária final dos pagamentos, não podendo, no entendimento das autoridades fiscais, afastar a realidade fática de que indiretamente é sócia controladora de todas as empresas do grupo simplesmente por não constar formalmente do quadro societário; (g) além da falta de similitude fática com relação aos fatos analisados no acórdão recorrido e nos acórdãos paradigma, há uma significativa diferença legislativa entre os casos, já que o presente caso decorre de auto de infração lavrado em setembro de 2020, sendo a decisão favorável da DRJ proferida em agosto de 2022 e o acórdão favorável do CARF em abril de 2024, de forma que todos os atos processuais ocorreram depois da publicação da Solução de Consulta COSIT 182/2019 – o que não ocorre com os Casos TAM e IBM, que foram proferidos antes da referida solução de consulta; (ii) no que se refere à admissibilidade da matéria “multa agravada”, (a) o agravamento da multa foi afastado com base em constatações de fato e de prova, cuja fase processual não permite a apreciação por esta C. CSRF; (b) concluiu-se pelo afastamento do agravamento da multa em razão de a Turma, por unanimidade, entender que as situações apontadas na autuação (divergência de informações prestadas em processos distintos e presunção de que a Recorrida dispunha das informações não prestadas) não seriam suficientes a caracterizar “a vontade livre e deliberada de praticar a conduta infracional, indispensável para a configuração de sonegação e fraude”, não sendo possível, portanto, presumir a conduta dolosa; (c) a Fazenda Nacional sequer fez o adequado cotejo analítico dos casos, limitando-se a, de forma genérica, tirar conclusões quanto à suposta divergência jurisprudencial e sua aplicabilidade ao caso concreto; (d) no acórdão paradigma nº 1101-001.226, o que levou ao agravamento da multa foi a verificação pelo CARF de que teria havido desídia, descaso e má-fé do contribuinte (ou seja, condutas dolosas no sentido de não prestar qualquer informação ao Fisco), o que levou, inclusive, ao arbitramento do próprio tributo; e (e) o mesmo ocorre em relação ao acórdão nº 9101-001.487, em que também se discute o arbitramento do tributo por absoluta ausência de apresentação de livros fiscais que amparariam a tributação do lucro.

No mérito, alega o contribuinte, com relação às matérias conhecidas, que (i) a própria Receita Federal emitiu a Solução de Consulta COSIT nº 182/2019, analisando o artigo 71 da Lei nº 4.506/64 e concluindo que “o termo ‘sócios’ do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica”; (ii) a própria Receita Federal já reconheceu que a interpretação extensiva do termo “sócio” não tem base legal e, portanto, no presente caso, nunca poderia ser estendida para abarcar a TCF International Television; (iii) à época dos fatos geradores eram sócias da Recorrida apenas as empresas TCF International Corporation e Twentieth Century Fox Inter-America, Inc, e, a partir de 30/06/2016, com a 17ª alteração contratual, a empresa Twentieth Century Fox Film International também passou a integrar o seu quadro societário; (iv) a TCF International Television não teve qualquer participação na definição dos termos de constituição da sociedade e o contrato social não faz qualquer menção a ela como parte, é simplesmente impossível o entendimento de que tal sociedade poderia ser enquadrada como sócia da Recorrida; (v) acertadamente

reconheceu o acórdão recorrido que, dentro dos limites do que lhe era possível ter conhecimento e acesso, a Recorrida apresentou os elementos suficientes a colaborar com a fiscalização, não tendo deixado de prestar informações de forma dolosa; (vi) os esclarecimentos e documentos apresentados pela Recorrida resultaram em, aproximadamente, 5.000 páginas no presente processo, o que evidencia que não houve nenhuma desídia para com o trabalho fiscal, assim, causa espanto que, mesmo colaborando de forma irrestrita com a fiscalização e agindo de absoluta boa-fé, a Fazenda Nacional pretenda conduzir a entendimento o contrário; (vii) todos os supostos esclarecimentos considerados não prestados pelas dd. Autoridades Fiscais não dizem respeito à Recorrida ou seus negócios, mas sim sobre empresas estrangeiras e negócios realizados por estas no exterior; e (viii) o agravamento da multa de ofício é inaplicável no presente caso, pois a Recorrida não ficou inerte ou omissa em relação às intimações apresentadas pelas dd. Autoridades Fiscais.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E eventuais embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Especialmente no que se refere à Fazenda Nacional, de acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do acórdão recorrido em 06.07.2024 (fl. 6067) e devolvidos com recurso especial em 18.05.2024 (fl. 6094). Assim, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Com relação ao prequestionamento, o acórdão recorrido versa, ainda que não na ementa, sobre dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ e multa agravada, estando preenchido, portanto, tal pressuposto.

No que se refere à divergência interpretativa, para fins didáticos, segregaremos nossa análise em cada uma das matérias contidas no recurso especial da Fazenda Nacional e devidamente admitidas pelo despacho de admissibilidade.

I.1 – Primeira matéria: dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ

No que se refere à “dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ”, o tema foi analisado pelo **acórdão recorrido** no julgamento do recurso de ofício, da seguinte forma:

49. Inobstante os fundamentos alinhavados no tópico anterior serem suficientes para, *per se*, autorizar o cancelamento integral dos lançamentos, cumpre reconhecer que a r. decisão recorrida também deve ser prestigiada por seus próprios fundamentos, no que toca à exoneração de parte do crédito tributário lançado a título de IRPJ, referente à glosa da dedução da despesa com royalties pagos à empresa que não fazia parte do quadro societário da Recorrente, conforme os trechos a seguir reproduzidos:

(...)

O interessado sustenta, na sua defesa, que a dedução de parte dos royalties está correta, pois a TCF International Television, uma das destinatárias dos pagamentos, não era sua sócia, e que, em 2016, suas sócias eram: TCF International Corporation, TCF Fox Inter-America, Inc, com o ingresso, a partir de 30/06/2016, da TCF Film International.

² Acórdão n. 9900-00.149, de 08.12.2009.

Portanto, “a contrario sensu”, o interessado admite que as despesas com royalties pagos à sua sócia TCF International Corporation são indedutíveis, razão pela qual a respectiva glosa deve ser mantida.

Por consequência, a glosa referente à TCF International Television, que, de fato, não era sócia do interessado, deve ser excluída da glosa total, como segue: (...)

50.Realmente, a posição adotada pela r. decisão recorrida está alinhada à Solução de Consulta COSIT nº 182, de 2019, assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTROLADORES INDIRETOS. PESSOAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 71, parágrafo único, "d"; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 362 e art. 363, I.

51.De mais a mais, é sabido que a legislação tributária, quando pretende alcançar pessoas vinculadas, adota expressões como *pessoa ligada*, *pessoa vinculada*, *empresa interdependente*, *parte dependente*, etc. Ao adotar a expressão “sócio”, deve-se entendê-la dentro do seu conceito jurídico, que pressupõe a existência de relação societária concebida segundo as normativas do direito comercial.

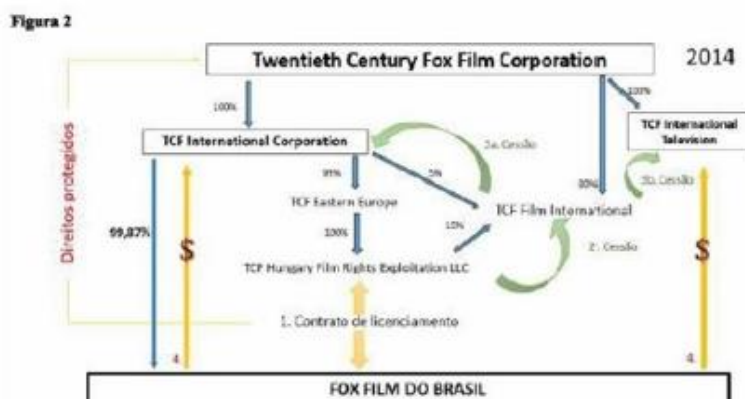
52.Nesse contexto, não há como se ampliar a dicção legal para, tendo em vista que a empresa **TCF International Television** integrava o mesmo grupo econômico ou, de alguma forma, era vinculada à Recorrente, entendê-la como sócia, na acepção jurídica do termo.

53.Consequentemente, não merece provimento o Recurso de Ofício.

Isto é, a dedutibilidade dos royalties foi admitida em razão de a TCF International Television não ser sócia do contribuinte, apesar de integrar o mesmo grupo econômico. E, para embasar seu entendimento, o acórdão recorrido invoca, dentre outros, a Solução de Consulta COSIT nº 182, de 2019, que versa sobre “controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico”.

Veja-se que, no caso, a discussão se restringe à dedutibilidade dos royalties pagos à TCF International Television, que, de acordo com o acórdão recorrido, é 100% pertencente à TCF Film Corporation, que, por sua vez, detém indiretamente 100% da Recorrida. Ou seja, são

empresas do mesmo grupo que têm um controlador em comum, a TCF Film Corporation, que detém 100% de participação na TCF International Television e, de forma indireta, 100% de participação na Recorrida. Essa relação é ilustrada pelo quadro elaborado pelo contribuinte e constante do relatório do acórdão recorrido:



No **Acórdão paradigma nº 1402-000.905**, analisou-se situação na qual houve pagamento de royalties pelo uso da marca “TAM” à empresa que tem por sócios, diretos ou indiretos, as mesmas pessoas físicas da empresa autuada. Confira-se:

Como se observa da ementa acima transcrita, a DRJ afastou o lançamento tributário por entender que as despesas com royalties somente guardam a característica de indedutíveis quando pagas a sócios.

A conclusão do douto colegiado de primeira instância pautou-se 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.

A meu ver, a interpretação dada ao dispositivo pela DRJ e que levou à exoneração de parte do lançamento foi equivocada.

Ao contrário do decidido, a legislação em vigor 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 irregular, 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).

O artigo 71 da Lei nº 4.506, de 1964, tem amplo alcance e sequer limita o grau de parentesco que há com os sócios e diretores.

Frise-se, de plano, que não se trata de uso da analogia para ampliar a hipótese de incidência tributária, mas tão-somente verificando o alcance da norma jurídica. Para isso, lanço mão de interpretação finalística e sistemática dos institutos. (...)

Ora, conforme apurou e comprovou a fiscalização, os sócios de todas as empresas mencionadas, diretamente ou indiretamente, são os mesmos proprietários, ou seja, Srs(as) Noemy Almeida Oliveira Amaro, João Francisco Amaro, Mauricio Rolin Amaro, Maria Claudia Oliveira Amaro, Marcos Adolfo Tadeu Amaro.

O ilustre Auditor Fiscal verificou, ainda, que os sócios proprietários da marca, por intermédio da TAM MILOR S.A., são exatamente aqueles que diretamente administram o grupo de empresas;

Esses elementos amparam a conclusão fiscal, qual seja: o pagamento de royalties à TAM Milor S.A. pela Tam Linhas Aéreas S.A, enquadrasse na vedação veiculada no art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, e retira o propósito negocial desta estipulação de royalties.

A Fiscalização, ao evidenciar o quadro societário dos envolvidos, demonstrou cabalmente a vedação à dedutibilidade das despesas com royalties para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Repito: dentro de uma interpretação finalística e teleológica dos dispositivos legais citados, que é a mais adequada e plausível, levando-se em conta a infinita possibilidade de artifícios e “procedimentos formalmente legais” que os interessados podem adotar visando reduzir o montante dos tributos por eles devidos.

Estou plenamente convencido de que estamos diante de mais um planejamento fiscal irregular ou impróprio, cujos efeitos indevidos devem ser escoimados mediante auto de infração, aplicando-se a multa de ofício, tal qual procedeu o Fisco no presente caso.

Ou seja, no **Acórdão paradigma nº 1402-000.905**, as empresas não apenas integravam o mesmo grupo econômico, mas tinham os mesmos sócios, o que, supostamente, “retira o propósito negocial desta estipulação de royalties” e caracteriza a operação como “um planejamento fiscal irregular ou impróprio”.

É fato que as circunstâncias fáticas específicas – especialmente aquelas relativas ao quadro societário – impactam o exame de admissibilidade da matéria “dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ” – o que levou esta 1ª Turma da CSRF, em diversas oportunidades, a rejeitar o Acórdão paradigma nº 1402-000.905 para tal fim.

No entanto, no presente caso, tanto no **acórdão recorrido**, como no **Acórdão paradigma nº 1402-000.905**, a remetente dos royalties e as beneficiárias eram controladas, direta ou indiretamente, pelos mesmos sócios, o que, a meu ver, caracteriza a exigida similitude entre os casos. Por essa razão, conheço do recurso especial com base no **Acórdão paradigma nº 1402-000.905**.

No que se refere ao **Acórdão paradigma nº 1201-001.462**, a decisão analisou a dedutibilidade dos royalties pagos a pessoa jurídica controladora indireta e isso, aparentemente, importou aos julgadores na conclusão de que a beneficiária dos pagamentos “detém poder para

decidir sobre pagamentos, contratos e demais compromissos jurídicos e financeiros, ao contrário dos parentes e dependentes, que não possuem tal capacidade”. Confira-se:

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

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

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

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

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

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

Ao rejeitar o **Acórdão paradigma nº 1201-001.462**, no Acórdão nº 9101-006.968³, julgado em 09.05.2024, a Conselheira Edeli Pereira Bessa, no mesmo sentido do aqui defendido, afirmou que a “decisão está calcada na situação fática específica de a beneficiária dos royalties ser controladora indireta do sujeito passivo autuado, e assim refere as circunstâncias daí decorrentes que autorizam a sua equiparação à condição de sócio, na dicção do dispositivo legal que veda a dedução dos royalties”.

Diante disso, por ausência de similitude, rejeito o **Acórdão paradigma nº 1201-001.462** para caracterizar a divergência e, por consequência, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional apenas com base no **Acórdão paradigma nº 1402-000.905**.

I.2 – Terceira matéria: multa agravada

No que se refere à multa agravada, o **acórdão recorrido** relata que a autuação decorreu de o contribuinte, intimado e reintimado, de forma injustificada, deixar de “esclarecer fatos relativos ao quadro societário e diretivo das empresas do grupo *Twentieth Century Fox* envolvidas nas operações, bem como os motivos das transações entre elas (sucessão, cessões etc.)”. E, diante disso, pelos mesmos fundamentos, decidiu o acórdão recorrido por afastar a qualificação e o agravamento da multa de ofício. Confira-se:

57.Em resumo, percebe-se que a fiscalização baseou-se em três aspectos nucleares para concluir pela qualificação da multa de ofício: **(i)**discrepância com alegações deduzidas em processo administrativo distinto (19515.720.199/2018-51), cujo objeto também indicaria **(ii)**reiteração da conduta infracional; bem como **(iii)**falta de explicações sobre cláusulas contratuais e sobre a composição societária e diretiva das empresas integrantes do grupo econômico integrado pela Recorrente, sendo estes últimos fatos também motivadores do agravamento da multa.

58.Pois bem, ainda que se espere que os atores do processo administrativo fiscal ajam com coerência e boa-fé durante todo o curso processual, não se pode adotar como fundamento para a qualificação da multa a eventual contradição existente entre afirmações feitas pelo contribuinte em processo administrativo diverso,

³ Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

cujos efeitos devem ser sopesados e, se for o caso, submetidos aos efeitos legais pertinentes no bojo do feito onde foram apresentadas.

59. Além disso, nesse ponto, verifica-se que a Recorrente, conforme narrou a própria fiscalização, trouxe alegações nos autos do processo 19515.720.199/2018-51 apenas relacionadas ao ônus probatório, isto é, sobre a quem competia produzir os documentos societários em questão, atitude que se insere no exercício do direito de defesa.

60. No mais, sabe-se que se trata de grupo empresarial composto por várias empresas estrangeiras, de complexa estrutura societária, sendo temeroso presumir que o braço brasileiro, representado pela Recorrente, dispusesse de acesso completo a informações sobre toda a composição societária e diretiva do grupo, bem como sobre as razões que motivaram a redação de determinadas cláusulas contratuais, e, a partir disso, pressupor a prática de *“ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, bem como o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores”* (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964).

61. Em verdade, apesar de até ser possível, num rigor exacerbado, considerar que a Recorrente teria sido desidiosa no atendimento às solicitações da fiscalização, tal circunstância não se amolda ao conceito de dolo, isto é, a vontade livre e deliberada de praticar a conduta infracional, indispensável para a configuração de sonegação e fraude.

62. Pelos mesmos motivos, não se percebe fundamento suficiente para o agravamento de que trata o §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

63. Em adição, constata-se que a r. decisão recorrida, como bem alertou a Recorrente, repeliu as alegações defensivas adotando fundamentos fáticos distintos daqueles dos quais a fiscalização se valeu para alicerçar a qualificação da multa, *ex vi* dos seguintes excertos: (...)

64. Assim, em remate, constata-se que a r. decisão recorrida, ao manter a qualificação da penalidade baseada no fato de que *“o interessado, deliberadamente, escriturou todas as suas despesas com royalties em nome da TCF HUNGARY, que nunca foi sua sócia, para deduzir toda a sua despesa com royalties”*, claramente inovou o lançamento, modificando-lhe os critérios jurídicos, ao arrepio do estatuído no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

65. Portanto, merece ser afastada a qualificação e o agravamento em causa.

Como se extrai do trecho acima, a razão que levou ao afastamento da multa agravada pelo **acórdão recorrido** foi a impossibilidade de se presumir que o contribuinte, ora Recorrido, “dispusesse de acesso completo a informações sobre toda a composição societária e diretiva do grupo, bem como sobre as razões que motivaram a redação de determinadas cláusulas contratuais”.

No **Acórdão paradigma nº 9101-001.487**, o agravamento da multa de ofício se deu “em razão do não atendimento às intimações fiscais com vistas à apresentação dos livros da sua escrituração e de outros elementos necessários à realização da auditoria fiscal”. Só com base nesse ponto já seria suficiente para verificar a inexistência de similitude com o acórdão recorrido, no qual os documentos cuja não apresentação ensejou o agravamento se referiam ao quadro societário e diretivo das empresas do grupo.

Ademais, no **Acórdão paradigma nº 9101-001.487**, constataram os julgadores reiteradas intimações, contendo alerta da possibilidade de agravamento da multa, e descaso “às investidas da autoridade fiscal na penosa busca empreendida para a localização dos seus responsáveis”. Confira-se:

Feita essa descrição dos fatos, passo à sua apreciação, iniciando pela análise do **agravamento da multa de ofício, de 75% para 112,5%**, lançada em relação a todos os períodos fiscalizados, em razão do não atendimento às intimações fiscais com vistas à apresentação dos livros da sua escrituração e de outros elementos necessários à realização da auditoria fiscal.

Neste ponto, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada, porquanto não se trata de mera falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais, mas de não atendimento a reiteradas intimações e até mesmo de descaso às investidas da autoridade fiscal na penosa busca empreendida para a localização dos seus responsáveis, consoante se pode extrair da descrição contida no *Termo de Constatação Fiscal* de fls. 14 a 35. Importante ressaltar que nas repetidas intimações a fiscalização fez ver que o não cumprimento ao que se estava solicitando poderia ter como consequência a majoração da multa de ofício, por embargo à fiscalização, alerta que de nada serviu para que fosse dispensada a atenção que, por lei, é obrigatória para o desenvolvimento da ação fiscal.

Assim, tanto os documentos solicitados pela Fiscalização, como a conduta que levou ao agravamento da multa eram distintos no acórdão recorrido e no **Acórdão paradigma nº 9101-001.487**. E, por essa razão, não conheço da matéria “multa agravada” com base no **Acórdão paradigma nº 9101-001.487**.

Por fim, no que se refere ao **Acórdão paradigma nº 1101-001.226**, a relatora ratificou a decisão de 1ª instância, que, inicialmente, esclarece que a imposição da penalidade decorreu da falta de atendimento às reiteradas intimações e não por falta de apresentação da documentação solicitada. E, adiante, esclarece que o agravamento da multa decorreu da completa ignorância das intimações pelos envolvidos, sem qualquer justificativa para tanto. Por fim, acrescenta que aplicação da multa foi reforçada pela apresentação de petição contendo informação inverídica, o que evidenciou a má-fé dos envolvidos. Confira-se:

Da aplicação da multa agravada por falta de atendimento às intimações

Preliminarmente, cumpre anotar que a multa foi agravada, porque configurada a falta de atendimento às reiteradas intimações, regularmente formalizadas pelo Fisco, e não por falta de apresentação da documentação solicitada.

No caso em apreço, não há como afastá-la, tendo em conta que as reiteradas intimações da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB foram completamente ignoradas pelos envolvidos no esquema fraudulento, não tendo nenhum deles se dado ao trabalho, sequer de justificar as supostas dificuldades encontradas na apresentação da documentação solicitada.

A petição de fls. 2857, protocolizada em 13/02/2009, na DRF Barueri/SP, para informar a impossibilidade de apresentação dos documentos e informações contábeis e fiscais solicitados pelo Termo de Início de Fiscalização, devido ao fato de todos os documentos solicitados estarem apreendidos pela Polícia Federal, não tem o condão de afastar a caracterização da completa desídia e do descaso dos envolvidos com a investigação levada a efeito pelos agentes fiscais.

Ressalte-se que se trata de um único documento, protocolizado quase 6 (seis) meses após os interessados terem tomado ciência do início do procedimento fiscal em 28/08/2007 (conforme afirmado na petição de fls. 771/776 apresentada perante a 2ª Vara Criminal da Justiça Federal).

Ademais, em seu conteúdo a petição não traz qualquer providência adotada pelos interessados na busca do atendimento aos termos de intimação, mas ao contrário, mais uma vez, denota a expectativa de que os servidores da Polícia Federal ou da Justiça Federal cumprissem a autorização do Juízo Criminal de extração de cópias dos documentos fiscais da empresa apreendidos, sem qualquer iniciativa do interessado, ou pior que pudesse ser reconhecido o suposto impedimento de acesso dos Impugnantes e réus à documentação apreendida no processo criminal.

E não é só: consta também de referida petição a informação inverídica de que haveria ordem judicial determinando a devolução dos documentos apreendidos, e a Polícia Federal teria deixado de adotar as providências cabíveis. É a seguinte a redação da petição: (...)

A má-fé dos envolvidos é evidente, quando, ao mesmo tempo em que se recusam a receber as intimações postais no endereço constante do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, tendo sido providenciada a sua devolução à repartição, perante o Juízo Criminal, afirmam terem sido intimados a apresentar a escrituração, mas estarem impedidos devido a sua apreensão e extravio no âmbito do processo criminal.

Observe-se que ainda na referida petição, o endereço mencionado de atividade da empresa (Alameda Madeira, 258 – sala 1807 – Alphaville Industrial) é aquele no qual não é possível localizar qualquer dos envolvidos.

Procedente, portanto, a incidência do agravamento da penalidade.

Portanto, o **Acórdão paradigma nº 1101-001.226** possui circunstâncias fáticas, que importaram aos julgadores no agravamento da multa e não estão presentes no acórdão recorrido. Por essa razão, o recurso especial da Fazenda Nacional também não merece ser conhecido com base no Acórdão paradigma nº 1101-001.226.

Diante do exposto, não conheço do recurso especial da Fazenda Nacional com relação à matéria “multa agravada”.

II – MÉRITO

II.1 - Dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ

No mérito, a matéria se resolve pela aplicação da Solução de Consulta COSIT nº 182, de 2019, assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTROLADORES INDIRETOS. PESSOAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.

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

Apesar de a ementa da Consulta COSIT nº 182, de 2019 fazer referência à não aplicação do disposto na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, aos controladores indiretos, pertencentes ao mesmo grupo econômico, por óbvio que o entendimento se aplica igualmente às empresas do mesmo grupo, com controlador, direto ou indireto, em comum – como é o caso ora em análise.

Disso se conclui que a indedutibilidade prevista na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/1964 não se aplica aos royalties pagos a pessoa jurídica no exterior pertencente ao mesmo grupo econômico do contribuinte e controlada, direta ou indiretamente, pelo mesmo sócio. O termo "sócios" do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica de forma direta.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional com relação à matéria dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ.

III - CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial apenas com relação à matéria “dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ”, e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O Colegiado *a quo* assim decidiu no Acórdão nº 1402-006.862:

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de IRPJ, CIDE e multa isolada, mantendo-os integralmente, vencidos o Relator e os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Maurício Novaes Ferreira; ii) por unanimidade de votos, ii.i) negar provimento ao recurso de ofício; ii.ii) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente; ii.iii) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo seu percentual de 150% para 75%, ii.iv) cancelar integralmente o agravamento da multa de ofício.

O recurso especial da PGFN se dirige à parte do acórdão recorrido na qual foi negado provimento ao recurso de ofício em face da decisão de 1ª instância que afastou a glosa de *royalties* pagos a TCF International Television, bem como à parte em que foi dado provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação e o agravamento da penalidade. O exame de admissibilidade negou seguimento à divergência jurisprudencial em torno da qualificação da penalidade.

Com respeito à exigência exonerada em 1ª instância de julgamento, o relator do recorrido, Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, assim bem sintetiza as ocorrências em seu voto, nesta parte condutor do Acórdão nº 1402-000.862:

14.Os motivos que deram azo à lavratura dos autos de infração foram pormenorizadamente descritos no relatório da presente decisão, referindo-se à

indedutibilidade dos pagamentos efetuados pela Recorrente em favor da **TCF International Corporation** (sua sócia) e da **TCF International Television** (100% pertencente à TCF Film Corporation, que, por sua vez, detém indiretamente 100% da Recorrente), na forma estatuída pelo artigo 353, I do RIR/99, assim enunciado:

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;

(...)

15.Com efeito, segundo noticia o Termo de Constatação Fiscal de fls. 5479/5544, os valores recebidos pela **TCF International Corporation** e pela **TCF International Television** decorreram do mesmo contrato de licenciamento celebrado entre a Recorrente e a **TCF Hungary**, ou seja, referem-se aos **royalties** derivados do direito de exploração de filmes, que foram posteriormente cedidos a outras empresas do grupo, fatos estes que não alterariam a origem e a natureza dos pagamentos.

16.Isto porque, a **TCF International Corporation** compõe o quadro societário da fiscalizada desde 1997, e, conforme 17ª alteração contratual, a **TCF Film International** passou a integrar o quadro societário da fiscalizada em 30.06.2016. Quanto às três sócias da fiscalizada, verifica-se que:

- **-TCF Inter-America:** 100% pertencente à **TCF Film Corporation**;
- **-TCF International Corporation:** 100% pertencente à **TCF Film Corporation**;
- **-TCF Film International:** 100% é pertencente à **TCF Film Corporation**, sendo 80% diretamente e 20% por meio das empresas em que se ramificam suas divisões, entre as quais a própria **TCF Hungary**.

17.Desse modo, a fiscalização entendeu que houve apenas circulação dos direitos detidos pela **TCF Film Corporation**, controladora de todas as empresas mencionadas, seja por meio de criação de empresas intermediárias, como TCF Eastern Europe e **TCF Hungary**, e sucessivas cessões de direitos entre empresas do grupo, seja por meio de aumento de reservas de capital, compra e venda de ações entre empresas do grupo, conversão de royalties em capital, etc, de modo que, embora o grupo tenha se valido de complexos rearranjos societários, isso não altera o fato de que a efetiva titularidade dos direitos - que ensejam o pagamento de royalties -, é da **TCF Film Corporation**. No caso dos autos, a controladora teria criado uma empresa veículo (**TCF Hungary**), que se interporia à real detentora dos direitos autorais, pois conforme os contratos apresentados, os direitos protegidos são da TCF Film Corporation; por meio de outras transações (cessões de direitos, compra de participações etc.), a Recorrente teria efetuado remessas diretamente à sua sócia **TCF International Corporation** e à **TCF International Television**.

18.A r. decisão recorrida reconheceu que, como a empresa **TCF International Television**, uma das destinatárias dos pagamentos, não era sócia da Recorrente, a respectiva glosa deveria ser excluída do lançamento, mantido exclusivamente em relação aos pagamentos efetuados à **TCF International Corporation**, visto que esta, assim como **TCF Fox Inter-America**, e com o ingresso, a partir de 30.06.2016, de **TCF Film International**, eram as efetivas sócias. *(destaque do original)*

Na medida em que os demais argumentos da Contribuinte foram refutados pelo Colegiado *a quo* para manutenção da glosa referente aos pagamentos efetuados à **TCF International Corporation** (sócia da Contribuinte) – inclusive sem interposição de recurso especial contra a exigência remanescente -, a reversão da glosa referente aos pagamentos efetuados à **TCF International Television** decorre, apenas, da constatação de que ela não era sócia da Contribuinte, apesar da evidência de que a detentora do capital daquela (TCF Film Corporation) também deteria 100% do capital da Contribuinte, por deter 100% do capital de suas sócias (TCF-Inter-America, TCF International Corporation e TCF Film International, desta última apenas 80% diretamente).

Para a decisão de 1ª instância, bastou a constatação de que TCF International Television não integrava o quadro social da Contribuinte em 2016. O relator do recorrido, por sua vez, acrescentou que:

50.Realmente, a posição adotada pela r. decisão recorrida está alinhada à Solução de Consulta COSIT nº 182, de 2019, assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTROLADORES INDIRETOS. PESSOAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 71, parágrafo único, "d"; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 362 e art. 363, I.

51.De mais a mais, é sabido que a legislação tributária, quando pretende alcançar pessoas vinculadas, adota expressões como *pessoa ligada, pessoa vinculada, empresa interdependente, parte dependente*, etc. Ao adotar a expressão "sócio", deve-se entendê-la dentro do seu conceito jurídico, que pressupõe a existência de relação societária concebida segundo as normativas do direito comercial.

52.Nesse contexto, não há como se ampliar a dicção legal para, tendo em vista que a empresa **TCF International Television** integrava o mesmo grupo econômico

ou, de alguma forma, era vinculada à Recorrente, entendê-la como sócia, na acepção jurídica do termo. *(destaque do original)*

O exame de admissibilidade deu seguimento a esta primeira matéria sob os seguintes fundamentos:

O presente processo cuida de litígio sobre lançamento para constituição de crédito tributário relativo ao **IRPJ** no ano-calendário 2016, por dedução indevida de royalties, com aplicação de multa qualificada e agravada, no percentual de 225%.

De acordo com a Fiscalização, a empresa autuada deixou de adicionar, na apuração do Lucro Real, os valores das despesas de remessas ao exterior a título de remuneração pelo licenciamento do direito de exploração econômica de filmes licenciados tanto por empresa estrangeira sócia do interessado (*"Twentieth Century Fox International Corporation"*), quanto por empresa estrangeira do mesmo grupo, controladora indireta do interessado (*"Twentieth Century Fox International Television, INC"*), e por outra empresa estrangeira do mesmo grupo (*"Twentieth Century Fox Film International"*).

Esses mesmos fatos ensejaram ainda o lançamento para exigência da CIDE, por insuficiência de recolhimento da referida contribuição sobre os valores remetidos ao exterior, com multa de 75%, e também a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Ao examinar a impugnação da contribuinte, a Delegacia de Julgamento (DRJ) excluiu da infração de dedução indevida de royalties os valores pagos a empresa estrangeira que, apesar de fazer parte do mesmo grupo econômico, não faz parte do quadro societário da empresa autuada, e cancelou parcialmente as exigências de IRPJ e de multa isolada por falta de estimativas. A exigência da CIDE foi mantida integralmente.

Em razão dos valores exonerados, houve recurso de ofício ao CARF, e a contribuinte apresentou recurso voluntário contra a parte da decisão que lhe foi desfavorável.

A decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido) negou provimento ao recurso de ofício, e deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para fins de afastar a qualificação e o agravamento da multa de ofício que estava incidindo sobre a parte mantida das exigências de IRPJ.

Nesta fase processual, a PGFN alega que houve divergência na interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

1- DA DIVERGÊNCIA QUANTO À DEDUTIBILIDADE DOS ROYALTIES PAGOS À CONTROLADORA INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ;

[...]

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 1402-000.905 e 1201-001.462, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esses paradigmas servem para demonstrar divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

Importante observar que embora o primeiro paradigma, proferido em 14/03/2012, tenha a numeração iniciada pelo código "1402", ou seja, o mesmo código da Turma que exarou o acórdão recorrido em 09/04/2024, cabe aqui a aplicação do §2º do art. 118 do atual RICARF (aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023), segundo o qual, para fins de processamento de recurso especial, *"entende-se que [...]todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do Regimento Interno introduzido pela Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015, do Ministério da Fazenda"*.

Esse primeiro paradigma, portanto, pode ser cotejado com o acórdão recorrido, para fins de verificação da alegada divergência jurisprudencial. Não há que se falar no óbice de o primeiro paradigma ter sido proferido pela mesma turma que exarou o acórdão recorrido.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Nas situações apresentadas, os julgadores se ocuparam em examinar a possibilidade de dedução de royalties pagos a empresa sem relação societária direta com a fonte pagadora, mas pertencente ao mesmo grupo econômico.

Enquanto o acórdão recorrido afastou a hipótese de indedutibilidade prevista no art. 353, I, do RIR/99, por entender inexistir a necessária relação societária direta entre a contribuinte e a destinatária dos royalties, os acórdãos paradigmas decidiram pela aplicação do referido dispositivo e pela indedutibilidade dos royalties, eis que as empresas eram integrantes do mesmo grupo econômico.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Importante melhor confrontar os fundamentos dos acórdãos comparados, mormente tendo em conta os variados contextos identificados por esta Conselheira acerca desta matéria, assim consolidados em precedente exarado em face de outra exigência formalizada contra a Contribuinte – Acórdão nº 9101-006.494 – nos seguintes termos da declaração de voto lá apresentada para concordar com a maioria⁴ deste Colegiado em não conhecer do recurso especial da PGFN:

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), e divergiram os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

As exigências formalizadas nestes autos correspondem a IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2013 a 2015, em razão da dedução indevida de *royalties destinados a remunerar a exploração de direitos autorais*. A autoridade lançadora compreendeu que os pagamentos de direitos autorais em face de contrato inicialmente firmado TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company, por *concessão de direitos exclusivos de distribuição e exibição cinematográficas, de distribuição e exibição não cinematográficas de filmes longa metragem, bem como o direito de sublicenciar aqueles direitos*, corresponderiam a royalties na forma do art. 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/64, e seriam indedutíveis porque pagos a sócios, na forma do art. 353, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99.

O lançamento de CSLL foi cancelado em 1ª instância de julgamento e o recurso de ofício foi improvido no acórdão recorrido, nº 1301-004.374.

O Colegiado *a quo* também deu provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer *em relação ao IRPJ a dedução de royalties pagos a TCF Hungary, nos anos de 2013 e 2014 e no período compreendido entre janeiro a março de 2015*, vez que *TCF Hungary não participava do quadro societário da recorrente, embora pertencesse ao mesmo grupo econômico* naqueles períodos. Foi mantida a glosa, apenas, dos valores pagos a *TCFIC* (Twentieth Century Fox International Corporation) *que era sua sócia*, e que substituiu a primeira a partir de fevereiro/2015 no contrato originalmente firmado.

A PGFN suscitou divergência jurisprudencial defendendo a indedutibilidade de *despesas com royalties pagos a pessoa jurídica pertencente ao mesmo grupo econômico*, conforme paradigmas nº 1402-000.905 e 1201-001.462. O recurso especial teve seguimento apenas com base no segundo paradigma porque:

Dessa forma, entendo que a situação fática entre o r. Acórdão, que tratou de pagamento a terceira pessoa integrante do mesmo grupo societário, sem demonstração de qualquer artificialidade para acobertar a titularidade de sócio, e o Acórdão paradigma são distintas, visto que neste houve a demonstração de que os pagamentos foram efetuadas à pessoa jurídica em substituição e benefício dos sócios, de tal forma a contornar a norma que vedava a dedução de royalties.

[...]

Dessa forma, considerando-se que no segundo paradigma indicado, Acórdão nº 1201-001.462, a situação fática é análoga (pagamento a pessoa jurídica não sócia, mas pertencente ao mesmo grupo societário) e a consequente interpretação jurisprudencial divergente, verifica-se a subsunção da hipótese de cabimento do Recurso Especial nesta matéria.

Esta Conselheira teve a oportunidade de relatar recurso especial interposto contra a manutenção de exigência subsequente àquela analisada no paradigma nº 1201-001.462, objeto do acórdão nº 1201-002.158, e naquela ocasião referiu as peculiaridades das acusações fiscais submetidas a esta CSRF com respeito a pagamento de royalties a pessoas do mesmo grupo societário, nos termos do voto

que, a seguir reproduzido e acolhido por maioria de votos, resultou na negativa de conhecimento do recurso especial lá interposto pelo sujeito passivo, conduzindo o Acórdão nº 9101-006.098 neste ponto⁵:

Embora a admissibilidade parcial do recurso especial da Contribuinte não tenha sido contestada, observa-se que, relativamente à terceira divergência (*Remessa de royalties a beneficiário que não é sócio da remetente*), a admissibilidade se pauta na interpretação da decisão expressa no paradigma nº 1302-002.695, e referido julgado foi recentemente apreciado por este Colegiado que concluiu, por maioria de votos, por não conhecer do recurso especial contra ele interposto pela PGFN, dadas as circunstâncias fáticas específicas lá analisadas.

No exame de admissibilidade expresso nestes autos, a Presidência de Câmara se pautou no entendimento de que *no referido paradigma, adotou-se uma interpretação mais restritiva* do art. 353, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/99, *afirmando-se que "sócios" são apenas aqueles que participam diretamente do contrato de sociedade, afora isso, estar-se-ia no campo do grupo econômico, extrapolando o escopo do comando legal*. Esta compreensão foi extraída do seguinte trecho do voto condutor do paradigma:

Aliás, os documentos acostados ao feito demonstram, ad absolute, a inexistência de uma relação societária entre o contribuinte e o destinatário dos royalties, não obstante não se pode discutir, também, que estas empresas compõe um grupo econômico (o próprio contrato de distribuição assim se refere às empresas contratantes Grupo Oracle)

(...)

Ou seja, a extensão da vedação aí contida pressupõe um exercício hermenêutico já que, de sua literalidade, não se pode extrair as consequências pretendidas pela Fiscalização.

E, neste particular, pergunta-se: seria possível integrar a norma para atingir fatos não descritos nela explicitamente? E, caso afirmativo, quais seriam os limites para tal exercício hermenêutico? Estar-se-ia diante de mera interpretação extensiva ou, lado outro, se estaria utilizando de analogia para emprestar à norma tributária efeitos que, na sua literalidade, não são observados?

Que as disposições do art. 353 são taxativas, não me parece haver dúvidas, até porque, entender se tratar de *numerus apertus* representaria iniludível afronta ao princípio da segurança jurídica (o contribuinte não pode ficar ao bel prazer da subjetividade que semelhante entendimento comportaria).

Assim, para abarcar a situação tratada neste feito, isto é, uma operação realizada **por empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico**,

⁵ Participaram da sessão de 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 Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram no conhecimento desta matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

somente seria possível mediante: a) uso de uma interpretação extensiva; ou b) analogia. (...) (destacou-se)

A negativa de conhecimento ao recurso especial da PGFN interposto contra referido paradigma, em 03 de dezembro de 2019, foi assim vertida na ementa e decisão do Acórdão nº 9101-004.552⁶:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CONFIGURADA.

Não se verifica divergência jurisprudencial quando o acórdão indicado como paradigma, além de ser menos abrangente, considerou como relevante questão fática adicional, não versada no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que conheceram do recurso. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, a qual manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

A Conselheira Lívia De Carli Germano entendeu que *as questões jurídicas colocadas para debate eram essencialmente diferentes nos casos dos acórdãos recorrido e paradigma* (Acórdão nº 1402-000.905) porque, *enquanto o acórdão recorrido pretende responder se a vedação constante do artigo 353, I, do RIR/99 se estende a empresas sem relação societária direta, mas pertencentes a um mesmo grupo, o paradigma trata especificamente da aplicação de tal vedação à hipótese em que as empresas sem relação societária direta tenham como sócios as mesmas pessoas físicas e são também administradas pelas mesmas pessoas físicas.*

Esta Conselheira, porém, acompanhou a I. Relatora em suas conclusões e consignou seus fundamentos em declaração de voto a seguir transcrita:

Concordo com a I. Relatora quanto à inexistência de similitude fática entre os acórdãos comparados, mas especialmente em razão da forma como vertidas as acusações fiscais, que se distinguiram substancialmente e, assim, ensejaram debates sob diferentes parâmetros materiais ao longo do contencioso administrativo, o que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.

⁶ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

O paradigma nº 1402-000.905 traz em seu relatório a seguinte transcrição da acusação fiscal ali examinada:

[...]

Tendo em conta a restrição legal à dedutibilidade de *royalties*, quando pago a sócios, a autoridade lançadora afirma a indedutibilidade dos valores pagos a pessoa jurídica que, mesmo sem ser sócia da autuada, é composta pelos mesmos sócios desta, pois, em tais circunstâncias os encargos em questão são definidos *no campo estrito da liberalidade de seus dirigentes*. Ou seja, assim como se verifica em relação aos *royalties* pagos a sócios, os *royalties* pagos a pessoa jurídica constituída pelos mesmos sócios são por estes deliberados, e assim não podem afetar o lucro tributável.

Frente a esta acusação, o voto condutor do paradigma, embora discorrendo sobre a finalidade da norma em referência, e afirmando que ela busca *obstaculizar o favorecimento irregular, 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)*, assim se manifesta acerca do caso concreto sob exame:

[...]

Já no presente caso, a autoridade lançadora sequer explicitou a relação societária existente entre a autuada e a pessoa jurídica com quem acordado o pagamento dos *royalties*. Veja-se o que consta do Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 1721/1725:

No exercício das atribuições inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao disposto na MPF Fiscalização nº 08.1.90.00-2015-02524-0, efetuando a auditoria fiscal junto à empresa (contribuinte) em epígrafe no que concerne à sua fiscalização, e da análise dos Custos dos Bens e Serviços Vendidos informados na Linha 19 da Ficha 04A das DIPJ's entregues do ano-calendário de 2010, constatamos a conta do Razão de código 062.000.45010, Custo da Licença / Manutenção SLF.

Na auditoria realizada sob o TDPF Nº 08.1.90.00-2014-00314-6 e encerrada em novembro deste ano, temos que na resposta do ITEM 8 do Termo de Intimação Fiscal Nº 03, lavrado em 27/08/2014, o contribuinte apresentou explicações da contabilização dos lançamentos relacionados na *Tabela 9* que seguiu anexo ao termo, dizendo que *“as despesas referentes a esta conta referem-se a sub-licenciamento dos softwares Oracle. Sobre nossas receitas de licenciamento são calculados 58% e repassados a nossa matriz de acordo com o contrato entre Brasil e a matriz”*

Na resposta do Termo de Intimação Fiscal Nº 06, lavrado em 11/03/2015, foi apresentado o Contrato celebrado e explicações pormenorizadas de como se chegaram aos valores contabilizados apresentados na *Tabela 9*; e também na resposta do Termo de

Intimação Fiscal Nº 07, lavrado em 17/04/2015, demais explicações dos valores contabilizados apresentados na *Tabela 9B*, que seguiu anexo ao termo.

Conforme relatado no Termo de Intimação Fiscal Nº 09, lavrado em 29/05/2015, foram constatadas diferenças entre a Composição dos Lançamentos (valor calculado conforme Contrato # Custo de 58% sobre a receita reconhecida), pela apresentação dos arquivos "*BR SLF 2010 mês.pdf*", um para cada mês, e o Valor escriturado na Contabilidade, conforme mostrado na *Tabela 9C* que seguiu anexo ao Termo de Verificação Nº 04, relativo ao Auto de Infração lavrado em Junho de 2015.

Assim, da análise do Contrato temos, na cláusula 5.1.A – Taxa de Sublicenças:

*"Em consideração a cada Sublicença de um Programa (inclusive Modificações) concedida pela ORASUB ou a um Subdistribuidor da ORASUB, a ORASUB **pagará a OIC** uma taxa igual a estabelecida na Parte I do Anexo 1."*

E na cláusula do Anexo 1 – Taxas e Pagamentos – Parte I – Taxa Geral de Sublicença (Artigo 5.1):

"Uma taxa igual a 58% (cinquenta e oito por cento) do valor líquido reconhecido como rendimentos da Licença e Suporte do Programa (excluindo os Lucros por Serviços de Suporte Adicionais) sob a U.S. GAAP por parte da ORASUB pela Sublicença relevante."

Entendemos que é conferido o regime dos direitos autorais à propriedade de software, conforme dispõe o art. 2º da Lei 9.609/98:

"Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei."

Assim, não há o que se falar que a cláusula 5.1.A do Contrato esteja tratando de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio. Essa diferenciação entre os royalties exploração de direitos autorais e os royalties de pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio fica evidente no art. 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: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

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

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

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

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

Assim, por força do art. 2º da Lei 9.609/98, os royalties em tela se enquadram na hipótese da letra “d” do art. 22 da Lei nº 4.506/64, de modo que não são dedutíveis as despesas/custos conforme art. 353, I, do RIR/99:

“Art. 353. Não são dedutíveis:

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

[...] (destaques originais suprimidos e negritos acrescentados)

Infere-se, do exposto, que os *royalties* pagos à “OIC”, na condição de “matriz” da Contribuinte, seriam indedutíveis, possivelmente porque pagos a sócio pessoa jurídica. O Colegiado *a quo* superou a arguição de nulidade do lançamento por falta de comprovação do vínculo societário, vez que identificou nos autos a composição societária da Contribuinte (e-fls. 3/243), bem como porque:

O fato, de outro turno, da fiscalização não se reportar aos preditos documentos em seu relatório fiscal, nem tampouco se preocupar com a relação jurídica havida entre a recorrente e a empresa Oracle International Corporation, tem a sua justificativa na própria premissa (correta ou não) de que a existência de um vínculo societário efetivo ser irrelevante para aplicação do preceito do art. 353, I, do RIR; para o fisco, como posto na própria decisão da DRJ, este preceito teria seus efeitos estendidos à grupos econômicos e não só à existência de uma relação societária formalmente estabelecida.

Assim, enquanto o paradigma aplica a restrição legal em razão de a deliberação dos *royalties* caber aos sócios da Contribuinte, ainda que por meio da pessoa jurídica beneficiária dos encargos, o recorrido examina a dedutibilidade de *royalties* que circularam dentro do mesmo grupo econômico, sem adentrar à caracterização da definição dos pagamentos *no campo estrito da liberalidade de seus dirigentes*.

É certo que o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na impossibilidade de interpretação extensiva da norma em referência, em possível contradição com o paradigma que adota *interpretação finalística e sistemática dos institutos*, como se vê no excerto seguinte:

Não se discute (e nem o fisco e nem a PGFN aventam outra hipótese) que o recorrente não é sócio da, e nem é controlado pela, Oracle International. Aliás, os documentos acostados ao feito demonstram, *ad absoluto*, a inexistência de uma relação societária entre o contribuinte e o destinatário dos *royalties*, não obstante não se pode discutir, também, que estas empresas compõe um grupo econômico

(o próprio contrato de distribuição assim se refere às empresas contratantes Grupo Oracle).

No entanto, o art. 353, I, versa sobre a indedutibilidade de *royalties* pagos à sócios da empresa pagadora... este preceito não trata, expressamente, dos grupos econômicos, limitando-se a dispor sobre as tratativas pactuadas entre partes relacionadas. Veja-se:

[...]

Ou seja, a extensão da vedação aí contida pressupõe um exercício hermenêutico já que, de sua literalidade, não se pode extrair as consequências pretendidas pela Fiscalização.

E, neste particular, pergunta-se: seria possível integrar a norma para atingir fatos não descritos nela explicitamente? E, caso afirmativo, quais seriam os limites para tal exercício hermenêutico? Estar-se-ia diante de mera interpretação extensiva ou, lado outro, se estaria utilizando de analogia para emprestar à norma tributária efeitos que, na sua literalidade, não são observados?

Que as disposições do art. 353 são taxativas, não me parece haver dúvidas, até porque, entender se tratar de *numerus apertus* representaria iniludível afronta ao princípio da segurança jurídica (o contribuinte não pode ficar ao bel prazer da subjetividade que semelhante entendimento comportaria).

Assim, para abarcar a situação tratada neste feito, isto é, uma operação realizada por empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, somente seria possível mediante: a) uso de uma interpretação extensiva; ou b) analogia.

[...]

Os contornos da lei são precisos... não há que se perquirir o intento do legislador, no caso, para se definir o seu alcance. A vedação contida no art. 353 se estende aos sócios e gerentes da empresa, até, porque, a intenção do legislador aí é de coibir a fraude, a distribuição disfarçada de lucros e a "fabricação" de despesas. Para, contudo, estender tais efeitos à outras situações ali não descritas, não se utilizaria, propriamente, de um método interpretativo: seria necessário empregar, de fato, analogia.

Vejam bem, não existe norma que vede a dedução de despesas incorridas por uma empresa, decorrentes do pagamento de *royalties* à empresa para com a qual não mantenha qualquer relação societária; não existe norma, propriamente, que disponha sobre tal vedação quando as operações ora tratadas sejam realizadas por empresas pertencentes a um "grupo econômico", lembrando que, quando assim o quis, o legislador o disse de forma explícita (v.g., quando trata da responsabilidade tributária-previdenciária *ex vi* do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91).

Ou seja, para que a vedação contida no art. 353, I, do RIR, seja aplicada também às operações praticadas dentro de um grupo econômico, ter-se-á, insista-se que lançar mão de *analogia*.

[...]

Todavia, a extensão interpretativa assim criticada tem em conta relações societárias de qualquer espécie, no alcance da vagueza da expressão “grupo econômico”, e em momento algum reporta, minimante, relação de controle ou influência nas decisões, que pudesse guardar traços de semelhança com o caso tratado no acórdão paradigma.

Analizadas as premissas assim postas pelo voto condutor do acórdão recorrido, até poder-se-ia cogitar de um dissídio jurisprudencial se ele fosse o paradigma em recurso especial interposto contra o Acórdão nº 1402-000.905, e a discussão repousasse nos limites interpretativos do art. 353, inciso I do RIR/99. Contudo, nem mesmo esta cogitação subsiste, quando se tem em conta os demais argumentos deduzidos na sequência do referido voto:

Lembrando que a as permissões para dedução de despesas compõem o aspecto quantitativo da norma de incidência tanto do IRPJ como da CSLL, assentar, neste particular, o uso da analogia para fechar, ao contribuinte, a porta relativa a prática de determinado ato seria, a toda monta, indiscutível desrespeito ao princípio da legalidade e, diga-se, ao seu espelho mais restrito, qual seja, a tipicidade; por analogia, não se pode, a meu ver, vedar a dedução de despesas com *royalties* pagos à empresa que não mantenha relação societária com a fonte pagadora, a mingua de previsão legal explícita.

Não bastasse isso, diga-se, há uma questão de cunho prático/operacional, que resvalaria, também, num princípio de razoabilidade: ora, a Oracle International não é sócia da recorrente, e isto já foi estabelecido; mas a Oracle é, efetivamente, a detentora dos direitos inerentes aos *softwares* comercializados no mundo inteiro (só pra lembrar, um deles é muito utilizado por este Conselho o JAVA).

A mingua da existência de uma relação societária entre o contribuinte e a detentora dos direitos deste softwares não se poderia, seriamente, exigir que a cessão destes direitos fosse feita de forma gratuita (a Oracle International tem que responder a seus acionistas pelos lucros que deixar de perceber), mesmo que tal cessão se dê entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico!

Neste particular, vedar a dedução de *royalties* pagos entre empresas de determinado “grupo econômico” representaria uma ingerência indevida na gestão corporativa empresarial...

Nestes termos, o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na inexistência de vínculo societário direto da Oracle Internacional com a atuada, e no fato de ela ter de responder a pessoas que possam não ser

acionistas da Contribuinte. Esta a consequência, portanto, da ausência de assertividade, na acusação fiscal, acerca da definição das pessoas que deliberaram e se beneficiariam do pagamento dos *royalties*, a qual também conduz à divergência assim manifestada em declaração de voto integrada ao acórdão recorrido, acerca do processo decisório nos grupos econômicos:

Embora o Relator concorde que a norma em destaque engloba a pessoa jurídica, afasta sua aplicação nos casos em que, embora não seja sócio direto, o recebedor dos royalties pertença ao mesmo grupo econômico do pagador, sob o controle da matriz no exterior.

Entendo que, no caso, deve-se buscar o sentido teleológico da norma, sob pena de retrocedermos ao tempo em que a aplicação extremada da legalidade estrita, impondo um sentido literal absoluto às normas, exigia a promulgação anual de novas leis fiscais a cercar supostos planejamentos tributários, o que produzia um jogo de gato e rato prejudicial apenas ao País.

[...]

No caso presente não estamos falando da criação de uma empresa veículo para receber os valores em nome da matriz, mas de empresa existente e ativa, pertencente ao grupo, que, como não sócia, recebe os valores, o que determinaria a dedutibilidade dos royalties no caso de interpretação literal da norma.

Devemos entender que a Lei 4.506 foi publicada em uma época (1964) em que não havia a proliferação de grupos econômicos supraestatais, havendo as figuras simples de sociedades, responsáveis por todas as atividades relacionadas à produção. Hoje, temos uma sociedade que produz, outra que vende, uma terceira que recebe e cobra, uma quarta que concentra todas as decisões do grupo e une todas ao seu redor, muitas vezes localizadas em países diferentes, conforme a conveniência do negócio.

Então, buscar o sentido teleológico nada mais é do que atribuir eficácia à norma, ou o aplicador seria forçado a entender, como veladamente aconteceu no caso citado, que a interposição de integrante não-sócio do grupo econômico entre o beneficiário final (a matriz, no caso) e o pagador de royalty nada mais seria do que fraude à lei, uma atitude que por si só não seria ilegal, mas que visaria ao rompimento da estrutura lógica de todo o sistema jurídico.

Sim, porque, agindo legalmente, por hipótese, estaria contornando a norma proibitiva e autorizando o favorecimento indireto de poucos (sócios, dirigente e seus parentes) em detrimento do Fisco e de outros sócios ou acionistas da sociedade, como bem fundamentado pelo Conselheiro Antônio José Praga de Souza, no acórdão nº 1402-000.905, de sua relatoria, citado nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda:

[...]

Por outro lado, a existência do Grupo Oracle é reconhecido e explicado no contrato, além deste disciplinar que o pagamento que a ORASUB faz à OIC pode ser feito a qualquer membro do referido Grupo, conforme seja mais "adequado", como se vê do trecho do acórdão da DRJ/RIO:

[...]

Por todo o exposto, reconhecer a eficácia normativa com interpretação literal restritiva, no caso em julgamento, não satisfaz o real sentido da norma enquanto integrante de um sistema jurídico. A lógica deste sistema, de um lado, impede uma interpretação que permita que decisões unilaterais invertam seus valores e, de outro, permite que se determine o alcance da lei para que o conjunto normativo mantenha sua integralidade.

Nestes termos, a Recorrente não tem direito à dedutibilidade da despesa de pagamento de royalty de 58% de sua receita de licenciamento, pois o pagamento feito à empresa pertencente ao mesmo grupo econômico é alcançado pela norma do artigo 71, parágrafo único, inciso "d", da Lei nº 4.506, de 1964.

Evidente, assim, que a discussão travada no recorrido teve referenciais substancialmente distintos daqueles examinados no acórdão paradigma. Essencialmente, o acórdão recorrido não apresenta similitude no ponto que foi determinante para a interpretação do dispositivo legal em debate no acórdão paradigma: a identidade entre os sócios da autuada e as pessoas que deliberaram o pagamento dos *royalties*.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN. (*destaques do original*)

No presente litígio, este conteúdo decisório extraído do paradigma nº 1302-002.695 conduz a outra dessemelhança significativa: enquanto nele se analisou a impossibilidade de equiparação de outra pessoa jurídica integrante do grupo econômico ao conceito de "sócio", no recorrido a decisão tem em conta a acusação fiscal de que os *royalties* foram pagos à sua controladora indireta, na medida em que a sócia detentora da quase totalidade do capital da Contribuinte é subsidiária integral da International Business Machines Corporation - IBM Corporation. E diante destes fatos, o voto condutor do acórdão recorrido concluiu que:

15. No que se refere a sócio pessoa jurídica, relata o Autuante:

III - Relação entre IBM Brasil e IBM Corporation

A IBM Brasil tem como sócias as empresas IBM WORLD TRADE ASIA CORP., CNPJ 05.722.435/000163, e IBM AMERICAS HOLDING LLC, CNPJ 09.677.335/000113, com sede nos Estados Unidos, participando, respectivamente, com 0,00000016% e 99,99999984% do capital social da IBM Brasil (art. 5º do doc. 3.3).

De acordo com pesquisa realizada na internet, tendo como base os anos calendário de 2009, 2011, 2012 e 2014, todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais da IBM Corporation, fazendo

parte de um mesmo grupo econômico (doc. 15). Conclui-se, portanto, que a IBM Corporation é sócia controladora da IBM Brasil, fato corroborado pelos esclarecimentos prestados pela empresa em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de 12/09/2016 (docs. 10 e 11).

16. Às pág. 795, resposta da empresa:

Ref.: Termo de Intimação Fiscal MPF no. 07185.0020160009488 recebido em 12/09/2016 IBM Brasil Indústria, Máquinas e Serviços Ltda., já qualificada nos autos dos termos em epígrafe em continuação à resposta do Termo de Intimação Fiscal em em referência esclarecer que para os anos de 2011 e 2012 a situação jurídica da IBM Brasil era similar, isto é, a International Business Machines Corporation se apresentava como controladora INDIRETA da IBM Brasil.

Sendo o que nos cabia esclarecer no momento, permanecemos à disposição.

17. A empresa nos Estados Unidos que detém 99,9999984% da Recorrente, é subsidiária integral da International Business Machines Corporation IBMC, o que significa que a IBMC é na prática sócia e controladora da Recorrente.

Ou seja, enquanto no paradigma a aplicação do art. 353, I do RIR/99 se dá em face de acusação fiscal na qual não foi explicitada a relação societária existente entre a autuada e a beneficiária dos *royalties*, conduzindo a discussão sob a premissa de *a existência de um vínculo societário efetivo ser irrelevante para a aplicação* daquele preceito, no acórdão recorrido, sob circunstâncias fáticas distintas, o Colegiado *a quo* concluiu que o vínculo societário entre as partes evidenciava que a beneficiária era *sócia e controladora da Recorrente*.

Veja-se que o voto condutor do paradigma é expresso no sentido de que *os documentos acostados ao feito demonstram, ad absolute, a inexistência de uma relação societária entre o contribuinte e o destinatário dos royalties, não obstante não se pode discutir, também, que estas empresas compõe um grupo econômico (o próprio contrato de distribuição assim se refere às empresas contratantes Grupo Oracle)*. E é esta circunstância específica, ausente nestes autos, a ensejar a conclusão de *para que a vedação contida no art. 353, I, do RIR, seja aplicada também às operações praticadas dentro de um grupo econômico, ter-se-á, insista-se que lançar mão de analogia*.

Nada no referido paradigma permite concluir que a mesma decisão seria adotada caso a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara estivesse diante de pagamentos feitos à controladora indireta da autuada, única sócia da pessoa jurídica que figura como titular da quase totalidade (99,9999984%) do capital social da Contribuinte. Ao argumentar que *os contornos da lei são precisos e não há que se perquirir o intento do legislador, no caso, para se definir o seu alcance*, o voto condutor do acórdão paradigma emenda, já na sequência, que *a vedação contida no art. 353 se estende aos sócios e gerentes da empresa, até, porque, a intenção do legislador aí é de coibir a fraude, a distribuição disfarçada de lucros e a "fabricação" de despesas*,

permitindo cogitar que o poder decisório decorrente do controle societário poderia ensejar uma outra interpretação para a norma sob exame.

Evidencia-se, portanto, a existência de circunstâncias fáticas que, embora relevantes para a decisão do acórdão recorrido, não estão presentes no acórdão paradigma.

Em resumo, no anterior Acórdão nº 9101-004.552 negou-se conhecimento ao recurso fazendário porque o acórdão lá recorrido (nº 1302-002.695) cancelara a exigência diante de glosa que referia pagamentos dentro do grupo econômico sem especificar a relação societária entre as partes contratantes, enquanto no paradigma (acórdão nº 1402-000.905) havia prova de que os pagamentos dentro do grupo econômico beneficiaram pessoas jurídicas administradas pelos sócios da pessoa jurídica que promoveu os pagamentos de royalties. Isto em linha com a rejeição do mesmo paradigma nestes autos, sob a ótica de que *houve a demonstração de que os pagamentos foram efetuadas à pessoa jurídica em substituição e benefício dos sócios, de tal forma a contornar a norma que vedava a dedução de royalties*.

Já no mais recente Acórdão nº 9101-006.098 negou-se conhecimento a recurso do sujeito passivo porque acórdão lá recorrido (nº 1201-002.158) manteve a exigência diante de glosa que referia pagamentos a controladora indireta, enquanto no paradigma (acórdão recorrido no precedente anterior, nº 1302-002.695) a exigência foi cancelada diante de glosa que referia pagamentos dentro do grupo econômico sem especificar a relação societária entre as partes contratantes).

No dissídio jurisprudencial suscitado pela PGFN nestes autos, o paradigma (acórdão nº 1201-001.462) se assemelha ao recorrido analisado no Acórdão nº 9101-006.098, e também mantém a exigência diante de glosa que referia pagamentos a controladora indireta. Por sua vez, o acórdão recorrido tem como pressuposto para cancelamento da glosa o fato de que *os royalties foram remetidos para a TCF Hungary, que não participava do quadro societário da recorrente, embora pertencesse ao mesmo grupo econômico*. A inexistência de especificação do vínculo societário entre a contribuinte e *TCF Hungary* é reafirmada no ponto seguinte do voto condutor do acórdão recorrido:

Em suma, a não dedutibilidade dos royalties pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para colher na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômica ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento. (*destacou-se*)

É possível extrair dessa assertiva que o paradigma nº 1201-001.462, por admitir uma hipótese na qual a indedutibilidade se justifique em face de *pessoa que integre o mesmo grupo econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento*, poderia guardar similitude suficiente

com o recorrido para caracterização do dissídio jurisprudencial, como inclusive expresso no exame de admissibilidade.

Contudo, a decisão do paradigma está calcada na situação fática específica de a beneficiária dos royalties ser controladora indireta do sujeito passivo autuado, e assim refere as circunstâncias daí decorrentes que autorizam a sua equiparação à condição de sócio, na dicção do dispositivo legal que veda a dedução dos royalties:

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

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

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

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

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

Independente do arranjo societário (cuja atual dinâmica e internacionalização não poderia ser prevista pelo legislador, em 1964!), a teleologia, o objetivo e a razão de

ser da norma não podem ser outros senão o de evitar a manipulação do resultado, mediante pagamentos a sócios ou quaisquer beneficiários em favor destes.

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

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

Diante desta interpretação da legislação tributária, não é possível afirmar que o Colegiado que proferiu o paradigma decidiria da mesma forma na hipótese de a beneficiária dos royalties não ser controladora indireta, mas sim outra *pessoa que integre o mesmo grupo econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento.*

Observe-se, por oportuno, a análise de conhecimento aqui desenvolvida tem por premissa do recorrido a inexistência de especificação do vínculo societário entre a Contribuinte e *TCF Hungary*, e que seria necessário vínculo de controle indireto para caracterização do dissídio jurisprudencial. Assim, se a acusação fiscal eventualmente referia tal beneficiário como controladora da Contribuinte, cumpriria à PGFN opor previamente embargos de declaração para que o Colegiado *a quo* se manifestasse sobre tais circunstâncias, antes de deduzir o dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 1201-001.462, que tinha por pressuposto esta situação fática.

E isto também porque, distintamente do I. Relator, esta Conselheira não compreende que o Colegiado *a quo* tenha firmado interpretação alinhada com a que o I. Relator extrai da Solução de Consulta COSIT nº 182/2019. O voto condutor do acórdão recorrido, sob a premissa de que *a autoridade lançadora sustenta que a expressão deve ser interpretada de forma ampla, compreendendo pessoa física ou jurídica pertencente ao mesmo grupo societário*, referiu a mencionada Solução de Consulta como reconhecimento administrativo de que a expressão *sócio* deveria permanecer contido em limites mais estreitos, abrangendo apenas as pessoas que tivessem participação direta no capital social, mas isto para decidir que a condição de *TCF Hungary*, que não participava do quadro societário da recorrente, embora pertencesse ao mesmo grupo econômico é insuficiente para caracterizar a vedação legal à dedutibilidade dos royalties.

O voto condutor do acórdão recorrido afirma, sim, a razoabilidade do entendimento expresso na Solução de Consulta COSIT nº 182/2019, anotada nos

seguintes termos em face da constatação de que a Administração se dobrou à tese defendida pela recorrente:

O entendimento adotado na solução de consulta não se afasta daquilo que se verifica ordinariamente na legislação tributária, pois, quando se pretende estender o alcance de uma norma restritiva a pessoas vinculadas, isso é feito de forma expressa, evitando o emprego do vocábulo *sócio*. Utilizam-se, no mais das vezes, expressões como *pessoa ligada*, *pessoa vinculada*, *empresa interdependente* etc. É usual, nesses casos, a inserção de dispositivos explicitando o que se deve entender pelas respectivas expressões.

São exemplos disso as regras de preço de transferência (art. 23 da Lei nº 9.430/1996), as de valoração aduaneira (arts. 15 a 18 da Instrução Normativa SRF nº 327/2003) e as de fixação de base de cálculo do IPI quando a operação for praticada entre empresas interdependentes (art. 42 da Lei nº 4.502/1964).

No caso dos autos, como demonstram os quadros de fls. 3.319, 3.321 e 3.324, os royalties foram remetidos para a TCF Hungary, que não participava do quadro societário da recorrente, embora pertencesse ao mesmo grupo econômico; e para a TCFIC que era sócia, conforme demonstram o contrato social e as alterações juntadas aos autos. Portanto só em relação aos valores pagos a esta última prevalece a regra de indedutibilidade, que se aplica tanto ao sócio pessoa física ou quanto ao sócio pessoa jurídica, pois onde a lei não distingue ao intérprete não é dado distinguir.

Mas isto não permite concluir que o Colegiado *a quo* decidiu, no recorrido, que somente os royalties pagos a sócios, assim compreendidos aqueles que participam diretamente do quadro societário do sujeito passivo pagador dos royalties, se sujeitam à vedação legal de dedutibilidade. A decisão é no sentido da dedutibilidade em face de acusação fiscal que aponta pagamentos a quem não é sócio, apesar de pertencer ao mesmo grupo econômico, e não exterioriza tese que afaste a indedutibilidade de royalties pagos a quem não é sócio com participação direta no capital, mas apresenta condições outras que não apenas pertencer ao mesmo grupo econômico.

[...]

Assim, esta Conselheira acompanha o I. Relator em suas conclusões de NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN. No reverso do que decidido no Acórdão nº 9101-006.098, o dissídio jurisprudencial não resta demonstrado em face de paradigma que manteve a exigência diante de glosa que referia pagamentos a controladora indireta, contra recorrido no qual a exigência foi cancelada em face de glosa que referia pagamentos dentro do grupo econômico sem especificar a relação societária entre as partes contratantes.

Posteriormente, divergências jurisprudenciais acerca do tema foram também submetidas pela PGFN a esta 1ª Turma, que lhes negou conhecimento nos Acórdãos nº 9101-006.967 (IBM Brasil – Indústria Máquinas e Serviços Ltda, recorrido nº 1302-006.278 e paradigmas nº 9101-003.063, 1201-002.158 e 9101-006.098), 9101-006.968 (Columbia Tristar Filmes do Brasil

Ltda, recorrido nº 1301-006.179 e paradigma nº 1201-001.462) e 9101-006.969 (Warner Bros South Inc, recorrido nº 1401-006.203 e paradigma nº 1201-001.462).

Em síntese:

- No Acórdão nº 9101-004.552 foi negado conhecimento a recurso especial da **PGFN** pretendendo reverter o entendimento do recorrido nº 1302-002.695 – que cancelou glosa decorrente de contrato de distribuição firmado em favor de empresas do mesmo grupo econômico sem demonstração do vínculo societário entre elas – mediante oposição do paradigma nº 1402-000.905 – que validou glosa em face de contrato firmado entre pessoas jurídicas que tinham como sócios as mesmas pessoas físicas;
- No Acórdão nº 9101-006.098 foi negado conhecimento a recurso especial de **sujeito passivo** pretendendo reverter o entendimento do recorrido nº 1201-002.158, assemelhado ao anterior nº 1201-001.462, - que validou glosa em face de contratação em favor da controladora indireta da autuada, interpondo-se entre elas subsidiária integral da beneficiária dos pagamentos -, mediante oposição do paradigma nº 1302-002.695 – que cancelou glosa decorrente de contrato de distribuição firmado em favor de empresas do mesmo grupo econômico sem demonstração do vínculo societário entre elas;
- No Acórdão nº 9101-006.494 foi negado conhecimento a recurso especial da **PGFN** que pretendeu reverter o entendimento do recorrido nº 1301-004.374 – que cancelou glosa decorrente de contratação entre empresas do mesmo grupo econômico sem demonstração do vínculo societário entre elas – mediante oposição do paradigma nº 1201-001.462 - que validou glosa em face de contratação em favor da controladora indireta da autuada, interpondo-se entre elas subsidiária integral da beneficiária dos pagamentos;
- No Acórdão nº 9101-006.967 foi negado conhecimento a recurso especial da **PGFN** pretendendo reverter o entendimento do recorrido nº 1302-006.278, que trouxe o fundamento autônomo, não atacado no recurso especial, de que os contratos não envolveriam transferência de tecnologia e por isso os pagamentos não poderiam ser caracterizados como *royalties*, e cancelou glosa decorrente de contratação entre empresas do mesmo grupo econômico sem demonstração do vínculo societário entre elas, para além de os paradigmas nº 9101-003.063 e 9101-006.098 não veicularem decisão acerca da inaplicabilidade do art. 353, inciso I do RIR/99 em pagamentos a não-sócios, e o paradigma nº 1201-002.158, que trataria do tema, ter sido invocado apenas na matéria acerca da “natureza de royalties dos pagamentos realizados à IBM Corporations” apesar de esta não ser a autora da obra;

- No Acórdão nº 9101-006.968 foi negado conhecimento a recurso especial da **PGFN** pretendendo reverter o entendimento do recorrido nº 1301-006.179 - que cancelou glosa decorrente de contratação entre empresas do mesmo grupo econômico sem demonstração do vínculo societário entre elas – mediante oposição do paradigma nº 1201-001.462 - que validou glosa em face de contratação em favor da controladora indireta da atuada, interpondo-se entre elas subsidiária integral da beneficiária dos pagamentos; e
- No Acórdão nº 9101-006.969 foi negado conhecimento a recurso especial da **PGFN** pretendendo reverter o entendimento do recorrido nº 1401-006.203 - que cancelou glosa decorrente de contratação entre empresas do mesmo grupo econômico sem demonstração do vínculo societário entre elas – mediante oposição do paradigma nº 1201-001.462 - que validou glosa em face de contratação em favor da controladora indireta da atuada, interpondo-se entre elas subsidiária integral da beneficiária dos pagamentos.

O caso presente tem em conta os paradigmas nº 1402-000.905 e 1201-001.462, opostos contra decisão que, apesar da demonstração do vínculo societário entre as empresas do mesmo grupo econômico, afastou a glosa dos valores compreendidos como pagamentos de *royalties*. Assim, sob a ótica reversa dos precedentes nº 9101-006.494 e 9101-006.967 a 9101-006.969, o recurso especial da PGFN seria conhecido em face do paradigma nº 1201-001.462.

Importa observar, porém, que a acusação fiscal veiculada nestes autos foi aperfeiçoada em relação àquela que motivou a exigência tratada no precedente nº 9101-006.494, como inclusive transcrito no relatório do acórdão recorrido:

8 - essa matéria já foi objeto de questionamento pelo fiscalizado, que foi anteriormente autuado com base nos mesmos fatos referentes a períodos anteriores; no entanto, na DRJ e no CARF (processo de nº 19515.720.199/2018-51), foi decidido que a remuneração em tela se tratava de *royalties*;

9 - aliás, o próprio contribuinte, em outros documentos, classificou tais direitos como *royalties*, como, por exemplo:

a) na alteração do contrato de licenciamento, de 01/01/2010:

*"A Licenciada deve remeter pagamento dentro de 30 dias do recebimento da notificação de designação de Filme Especial referente aos meses anteriores e deve incluir o royalty do Filme Especial nos pagamentos subsequentes feitos de acordo com o Contrato de Licença. Visando evitar dúvidas, o **royalty** total máximo cumulativo anual para o todo o ano-calendário não deve exceder 60% do Valor Bruto das Locações."* (negritei)

b) na ECF 2016, os pagamentos estão registrados como royalties (Bloco L210 – Informativo de composição de custos, linha 60, ordem 63 4 – Royalties e assistência técnica – exterior)

c) o mesmo ocorre nas ECF 2014 e 2015;

d) na DIPJ 2013, os pagamentos estão registrados na ficha 44 em “Royalties pagos a beneficiários no país e no exterior – País Hungria (Exploração econômica dos direitos patrimoniais do autor, exceto software)”;

d) na 17ª. alteração do contrato social, de 30/06/2016, a **TCF Film International, INC** passa a compor o quadro societário da fiscalizada, por meio de aumento de capital social, com subscrição de 17.786.148.668 novas cotas, integralizadas “mediante a capitalização de créditos (“recebíveis de royalties”) que detém contra a sociedade” (item 1.2.1);

10 - o contribuinte apresentou três contratos de cessão e assunção, sem autenticação de assinaturas e sem data (apenas com a menção de que o contrato entrará em vigor em 1º de outubro de 2014), como segue:

a) no 1º, a **TCF Hungary** cede, transfere e transmite à **TCF Film International, Inc.** (de Delaware), todos os direitos, títulos e interesses da Cedente relativos ao Contrato de Licença Alterado e Consolidado entre a Cedente e o interessado, vigente em 1º de janeiro de 2010;

b) no 2º, a **TCF Film International, Inc.** cede, transfere e transmite à **TCF International Corporation**, todos os direitos, títulos e interesses da Cedente relativos ao Contrato de Licença Alterado e Consolidado entre a Cedente e o interessado, vigente em 01/01/2010;

c) no 3º, a **TCF Film International, Inc.** cede, transfere e transmite à **TCF International Television, Inc.** todos os direitos, títulos e interesses da Cedente relativos ao Contrato de Licença Internacional, com alterações, entre a Cedente e o interessado, datado de 01/10/2002;

d) há, ainda, uma alteração do contrato entre a **TCF International Corporation** e o interessado, como licenciado, de **02/10/2017**, com vigência desde **01/07/2016**, que aponta que a **TCF International Corporation** é a sucessora da TCF Hungary;

11 - portanto, conforme o próprio contribuinte, os valores recebidos pela **TCF International Corporation** e **TCF International Television, INC** decorrem do mesmo contrato de licenciamento entre a fiscalizada e a TCF Hungary, ou seja, referem-se aos royalties decorrentes do direito de exploração de filmes, que foram posteriormente cedidos a outras empresas do grupo, fatos estes que não alteram a origem e a natureza dos pagamentos, sendo que, em 2016, os royalties foram efetivamente pagos de duas formas:

a) por meio de remessas ao exterior, conforme contratos de câmbio;

b) por meio da subscrição de capital;

12 - o histórico da ação fiscal mostra que o contribuinte foi intimado a:

a) apresentar documentos que justificassem as remessas à **TCF International Corporation** e à **TCF International Television**;

b) informar os quadros societários e diretivos das empresas **TCF International Corporation**; **TCF Film International**, **TCF Inter-America**, **TCF International Television** e **TCF Hungary**, à época dos fatos;

13 - o contribuinte respondeu que não dispunha “de informações relativas ao quadro societário e diretivo das empresas mencionadas ..., tendo em vista que ... não estão sob o seu controle societário e/ou administrativo”;

14 - no entanto, a **TCF International Corporation** compõe o quadro societário da fiscalizada desde 1997, e, conforme 17ª alteração contratual, a **TCF Film International** passou a integrar o quadro societário da fiscalizada em 30/06/2016;

15 - a fiscalizada não se esforçou para esclarecer quem eram os diretores das empresas que compõem seu quadro societário, o que mostra predisposição para ocultar as relações de interdependência entre empresas do seu grupo;

16 - possivelmente, isto se deveu ao fato do contribuinte já ter sido autuado, com base nos mesmos fatos ocorridos em anos anteriores (processo 19515.720.199/2018-51, no qual consta que o interessado remetia royalties a empresas do seu grupo (**TCF Hungary**, **TCF International Corporation**, **TCF International Television, INC.**), deduzindo despesas com os pagamentos de royalties a sócio, o que é vedado pelo artigo 353, I, do RIR/99;

17 - naquela impugnação, o contribuinte alegou que:

“... caso ... quisessem ... demonstrar o vínculo societário ... entre a TCF e o grupo Fox, deveriam ter apresentado os documentos societários pertinentes ou, ao menos, requerido à Impugnante a apresentação de um organograma contendo a relação das empresas pertencentes ao grupo Fox.”

18 - no entanto, quando estes dados foram solicitados, primeiramente a fiscalizada se esquivou, sem justificativa plausível; dado o caráter não sigiloso dessas informações, restou evidenciada a recusa injustificada de prestar informações, fato que foi apontado ao contribuinte no Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 6, de 22/11/2019;

19 - com a recusa do contribuinte de fornecer informações a respeito do quadro societário das empresas do grupo, foram solicitadas informações às Administrações Tributárias da Hungria e dos Estados Unidos, conforme Acordo e Convenção, respectivamente:

[...]

22 - com base nessas informações, constata-se que dois cargos gerenciais eram exercidos, em todas as empresas citadas, pelas mesmas pessoas: Jane Waxman e Robert Tharaeparambil (este passa a constar como diretor geral da TCF Hungary em 2016);

23 - consta nos documentos arquivados na Jucesp, referentes à 17ª alteração contratual do interessado, que as mesmas pessoas (e também Bonni Bogin, Michael Doodan, Bruce Eddy, dentre outros) ocupam cargos gerenciais na **TCF Film International**, que passa a ser sócia majoritária da fiscalizada, em 2016, com 99,99% das ações:

24 - o interessado não explica o motivo pelo qual o contrato de licenciamento foi feito com a TCF Hungary, vez que **os direitos protegidos pertencem à Twentieth Century Fox Film Corporation**, que é a marca a ser ostentada na propaganda e nos filmes, conforme os contratos, que apontam a ligação entre todas as empresas citadas, como por exemplo, o contrato de licenciamento (consolidado em 2010) entre a fiscalizada e a **TCF Hungary**:

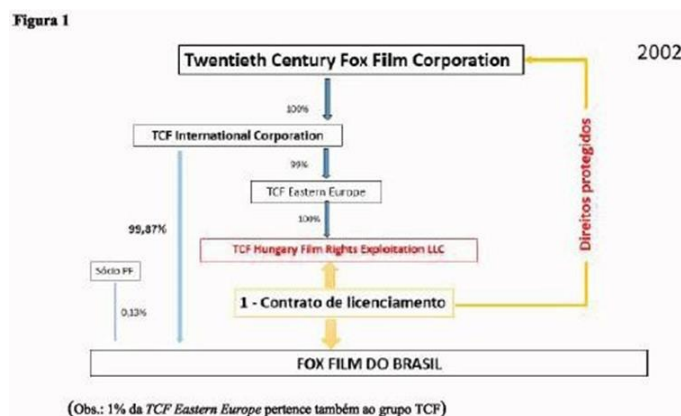
[...]

25 - inclusive os contratos com as emissoras de TV mostram que os direitos pertencem à **TCF Film Corporation**, como segue:

[...]

27 - os diagramas a seguir mostram o histórico da organização societária e das transações envolvidas com os contratos de licenciamento, como segue:

a) em 2002, quando foi assinado o contrato de licenciamento entre o interessado e a TCF Hungary, a estrutura da parte do grupo empresarial envolvida era a seguinte:



b) em 2014, temos:

1º) A **TCF Hungary** cedeu, transferiu e transmitiu todos os direitos, títulos e interesses à **TCF Film International, Inc.** (figura 2 – evento 2);

2º) A **TCF Film International, Inc.** cedeu, transferiu e transmitiu todos os direitos, títulos e interesses à **TCF International Corporation**. (figura 2 – 3a);

3º) A **TCF Film International, Inc.** cedeu, transferiu e transmitiu todos os direitos, títulos e interesses à **TCF International Television, INC.** (figura 2 – 3b);

5º) Conforme a autoridade húngara, a **TCF Hungary** pagou direitos cinematográficos à **TCF Film International**, adquirindo então 15% de suas ações;

6º) A fiscalizada passou então, a remunerar a TCF International Corporation, sua sócia majoritária, e a **TCF International Television**, ambas controladas exclusivamente pela **TCF Film Corporation**, que detém 100% de suas ações e, voltamos a destacar, os direitos autorais protegidos pelo contrato de licenciamento. (figura 2 – evento 4):

[...]

c) em 2015, de acordo com a autoridade húngara, a TCF Eastern Europe aumentou suas reservas de capital da TCF Hungary, por meio da cessão de direitos cinematográficos e televisivos no valor de U\$ 61.000.000,00 (figura 3 – evento 5), ao mesmo tempo em que aumentou o capital subscrito nesta empresa em U\$ 150,00; a participação da TCF Eastern Europe na TCF Hungary, fica, portanto, “inchada” com o aumento da reserva de capital; por outro lado, os **direitos são novamente cedidos pela TCF Hungary à TCF Film International**, gerando aumento das ações da TCF Hungary nesta empresa (figura 3 – 6);

[...]

d) em 2016, a operação se repete, com aumento nas reservas de capital da TCF Hungary em U\$ 70.050.000,00 (fig. 4 – evento 7), aumento da participação societária da TCF Eastern na TCF Hungary em U\$ 100,00 e **cessão dos direitos da TCF Hungary para a TCF Film International** (fig. 4–8):

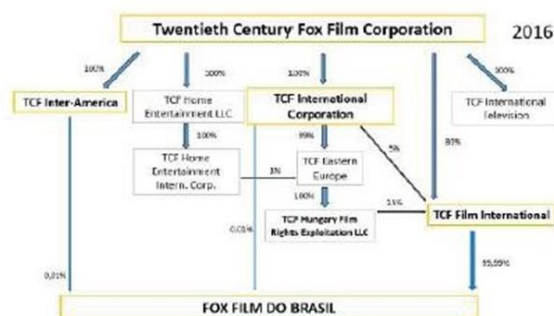
[...]

e) esses atos “circulares” alcançam o interessado; em 2016, os “recebíveis de royalties” a que a **TCF Film International** teria direitos (supostamente provenientes do contrato entre a **TCF Hungary** e o interessado) são convertidos em participação societária. (fig. 5 – 9):

[...]

f) a partir de 01/07/2016, temos:

Figura 6



28 - como se vê, (I) todas as empresas pertencem à **TCF Film Corporation**, (II) as pessoas que ocupam cargos gerenciais de várias empresas do grupo são as mesmas, (III) até a contabilidade do interessado denominava as movimentações de recursos entre uma e outra empresa do grupo como “Despesas entre divisões”

(conta contábil 371118.S250 na ECD 2016) ou “Intercompany Permanente” (conta contábil 371109.S250 nas ECDs 2013, 2014, 2015);

29 - quanto às três sócias da fiscalizada, verifica-se que:

- a) **TCF Inter-America**: 100% pertencente à **TCF Film Corporation**;
- b) **TCF International Corporation**: 100% pertencente à **TCF Film Corporation**;
- c) **TCF Film International**: 100% é pertencente à **TCF Film Corporation**, sendo 80% diretamente e 20% por meio das empresas em que se ramificam suas divisões, entre as quais a própria **TCF Hungary**;

30 - destaca-se que, de acordo com a autoridade húngara, as informações fiscais da **TCF Hungary** eram fornecidas pela controladora **TCF Film Corporation**;

31 - os demonstrativos finais consolidados da **TCF Film Corporation** mostram que, para o período de 2016 (01/jul/2015 – 30/06/2016), não foram fornecidos dados financeiros relativos à **TCF Hungary** e para o período 2017 (01/07/2017-30/06/2017), as vendas líquidas estão zeradas;

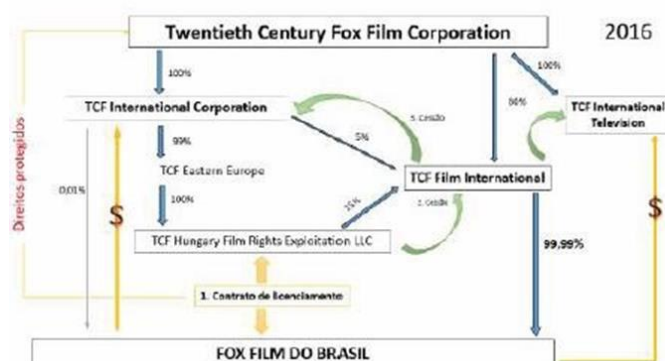
32 - em 2017, as ações da **TCF Film International** - adquiridas em decorrência da transferência de direitos da **Eastern Europe** à **TCF Hungary** - retornam à Eastern Europe: a **TCF Hungary** vende as ações da **TCF Film International** à sua única sócia, **TCF Eastern Europe**:

[...]

33 - em 2018 a **TCF Hungary** é dissolvida, completando-se, assim, a circularidade das transações no grupo:

[...]

34 - esse arranjo “circular” permite o pagamento de royalties a duas empresas, cuja única sócia é a própria **TCF Film Corporation**: **TCF International Corporation** (sócia da fiscalizada) e **TCF International Television**;



35 - portanto, houve apenas circulação dos direitos detidos pela **TCF Film Corporation**, controladora de todas as empresas mencionadas, seja por meio de criação de empresas intermediárias, como **TCF Eastern Europe** e **TCF Hungary**, e sucessivas cessões de direitos entre empresas do grupo, seja por meio de

aumento de reservas de capital, compra e venda de ações entre empresas do grupo, conversão de royalties em capital, etc.;

36 - embora o grupo tenha se valido de complexos rearranjos societários, isso não altera o fato de que a efetiva titularidade dos direitos - que ensejam o pagamento de royalties -, é da **TCF Film Corporation**, como já foi visto nas citações de trechos dos contratos;

37 - essa titularidade é corroborada pelo fato de que a cessão de direitos de licenciamento no grupo foi feita sem maiores formalidades, conforme contratos apresentados, mesmo envolvendo milhões de dólares por ano;

38 - na impugnação referente ao processo de nº 19515.720.199/2018-51, apoiada na Solução de Consulta nº 182/2019, o CARF decidiu pela dedutibilidade dos royalties pagos à **TCF Hungary**; mas, naquela ocasião, ainda não haviam sido examinados todos os arranjos societários descritos nesta ação fiscal, que permite concluir, na linha de Noé Winkler ("Imposto de Renda", Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 526 e 528), que a interpretação finalística deve ser realizada para prevenir que a simples interposição de uma empresa veículo, do mesmo grupo societário, possa afastar a aplicação da lei:

"Como admitir que um resultado expressamente vedado pela lei (royalties pagos a dirigentes e seus parentes) seja atingido por via oblíqua, ou seja, tendo uma empresa veículo como aparente beneficiária destes pagamentos?"

39 - nessa linha, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em Recurso especial, ressalta que:

"Ademais, a interpretação finalística se impõe até ... para evitar que o acionista/sócio controlador, que é quem ... detém o direito ... e vai se beneficiar do resultado ..., manobre para evitar a indedutibilidade mediante uma simples operação triangular. Ou seja, tratando-se o art. 353, I, do RIR/99, de uma norma antielisiva específica, sua aplicação deve prevenir arranjos que visem reduzir a eficácia da norma, em contrariedade com o objetivo pretendido pelo legislador."
(negritei)

40 - no caso, a controladora criou uma empresa veículo (TCF Hungary), que se interpõe à real detentora dos direitos autorais, pois conforme os contratos apresentados, os direitos protegidos são da **TCF Film Corporation**; por meio de outras transações (cessões de direitos, compra de participações etc.), a fiscalizada passa a efetuar remessas diretamente à sua sócia **TCF International Corporation** e à **TCF International Television**;

[...]

43 - como já relatado, o grupo pratica arranjos para transmitir, ceder direitos e para realocar os pagamentos de royalties, fazendo com que estes sigam para a controladora, de modo que tais pagamentos apenas se deslocam por empresas que são integralmente controladas pela TCF Fox Film Corporation, detentora dos direitos;

44 - esta fiscalização acompanha o entendimento proferido no Acórdão 1201-002.158:

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

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

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

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

Independente do arranjo societário (cuja atual dinâmica e internacionalização não poderia ser prevista pelo legislador, em 1964 (1), a teleologia, o objetivo e a razão de ser da norma não podem ser outros senão o de evitar a manipulação do resultado, mediante pagamentos a sócios ou quaisquer beneficiários em favor destes.

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

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

45 - assim, na forma do art. 353, I do RIR/99, são indedutíveis os pagamentos efetuados pelo interessado em favor da **TCF International Corporation** (sócia do interessado) e **TCF International Television** (100% pertencente à TCF Film Corporation, que, por sua vez, detém indiretamente 100% do interessado;

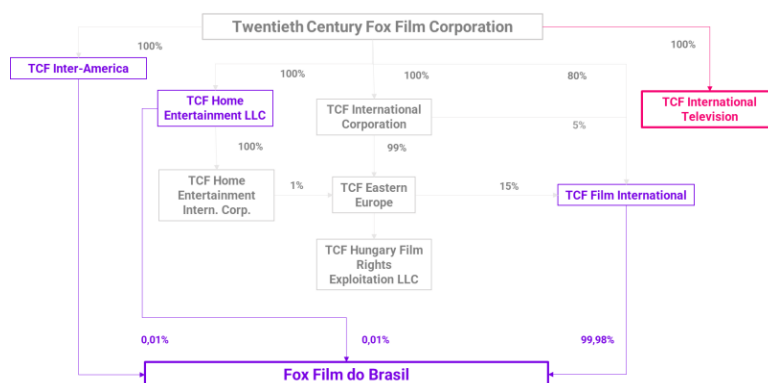
[...] (destaques do original)

Note-se que a acusação fiscal, inclusive, invoca a interpretação da legislação tributária veiculada no Acórdão nº 1201-002.158 que, como acima exposto, refere glosas de *royalties* pagos sob as mesmas circunstâncias analisadas no paradigma nº 1201-001.462. Assim, as

objeções deduzidas por esta Conselheira contra a acusação fiscal que se pretendia discutir no precedente nº 9101-006.494 não se verificam no presente caso: aqui restou demonstrado o vínculo societário entre a Contribuinte e as beneficiárias imediata e mediata dos *royalties*.

Contudo, a Contribuinte, em contrarrazões, aponta dessemelhança entre os casos porque no recorrido *não há relação societária direta entre a Recorrida e a empresa TCF International Television*, ao passo que no paradigma nº 1201-001.462, *todas as empresas são subsidiárias integrais da companhia situada nos Estados Unidos, e esta é a beneficiária final dos pagamentos*.

De fato, não há relação societária direta entre a Contribuinte e TCF International Television. As duas empresas se vinculam pelo controle exercido por *TCF Film Corporation*, titular dos *direitos protegidos* em razão dos quais os *royalties* estão sendo pagos. O gráfico apresentado pela Contribuinte em contrarrazões confirma que a totalidade do capital da Contribuinte e de TCF International Television pertence a TCF Film Corporation:



A I. Relatora bem aponta que no precedente nº 9101-006.968 esta Conselheira destacou do paradigma nº 1201-001.462 as ponderações jurídicas decorrentes do fato de a pessoa jurídica que efetuou os pagamentos ser, indiretamente, subsidiária integral da beneficiária dos pagamentos. E esta circunstância demanda uma construção interpretativa própria para definir se o beneficiário final dos *royalties* pode ser equiparado a sócio da pessoa jurídica que efetua os pagamentos, distinta do contexto presente no qual a conexão entre as pessoas jurídicas envolvidas se dá a partir da titular dos *direitos protegidos*, que cede internamente ao grupo econômico o direito à percepção dos *royalties*.

É certo que os dois mecanismos podem ser interpretados como “manipulação do resultado” que ofende a “razão de ser da norma”, mediante envolvimento de “subsidiárias integrais” do “controlador indireto”, como expresso nos fundamentos da acusação fiscal extraídos do julgamento que também analisou a operação tratada no paradigma nº 1201-001.462. Contudo, as circunstâncias fáticas específicas do mecanismo aqui adotado demanda a interpretação de outros aspectos da legislação tributária e societária, razão pela qual, com estes acréscimos acerca dos efeitos da invocação dos fundamentos do Acórdão nº 1201-002.158 trazida no relatório do acórdão recorrido, esta Conselheira acompanha a I. Relator em sua conclusão de rejeitar o paradigma nº 1201-001.462.

Com respeito ao paradigma nº 1402-000.905, necessário se faz avaliar, com mais vagar, a circunstância de tal paradigma ter sido editado em face de pagamentos a pessoas jurídicas que tinham como sócios as mesmas pessoas físicas, e não a mesma pessoa jurídica controladora, como no presente caso. Consoante voto declarado por esta Conselheira no já citado Acórdão nº 9101-004.552, a interpretação da legislação tributária vertida no paradigma nº 1402-000.905 tem em conta que a pessoa jurídica beneficiária dos *royalties*, mesmo sem ser sócia da autuada, é composta pelos mesmos sócios desta, pois, em tais circunstâncias os encargos em questão são definidos *no campo estrito da liberalidade de seus dirigentes*.

E a conclusão é que a similaridade está presente porque, como se vê na transcrição anterior, a autoridade lançadora aferiu não só as relações societárias entre as pessoas jurídicas figurantes nas operações das quais resultaram as despesas de *royalties* glosada, como também identificou que a gerência das empresas era exercida pelas mesmas pessoas: *Jane Waxman e Robert Tharaeparambil (este passa a constar como diretor geral da TCF Hungary em 2016), que juntamente com Bonni Bogin, Michael Doodan, Bruce Eddy, dentre outros) ocupam cargos gerenciais na TCF Film International, que passa a ser sócia majoritária da fiscalizada, em 2016, com 99,99% das ações*. Daí a conclusão final da autoridade lançadora pautada nas seguintes evidências:

28 - como se vê, (I) todas as empresas pertencem à **TCF Film Corporation**, (II) as pessoas que ocupam cargos gerenciais de várias empresas do grupo são as mesmas, (III) até a contabilidade do interessado denominava as movimentações de recursos entre uma e outra empresa do grupo como “Despesas entre divisões” (conta contábil 371118.S250 na ECD 2016) ou “Intercompany Permanente” (conta contábil 371109.S250 nas ECDs 2013, 2014, 2015); (*destaque do original*)

É certo, como aponta a Contribuinte em contrarrazões, que neste paradigma os *royalties* foram pagos em razão do uso de marca de propriedade dos sócios. Mas no presente caso também é premissa fiscal que *os direitos protegidos são da TCF Film Corporation*. Ainda, como se vê na transcrição da acusação fiscal apresentada no recorrido, não se tratou, aqui, apenas de questionamentos acerca de pagamentos a *integrantes do mesmo grupo econômico*, evidenciando-se que as empresas envolvidas possuíam os mesmos dirigentes.

Por todo o exposto, reforçando a similitude do presente caso com o paradigma nº 1402-000.905 em face dos apontamentos fiscais de que *as pessoas que ocupam cargos gerenciais de várias empresas do grupo são as mesmas*, esta Conselheira acompanha a I. Relatora em sua conclusão de admiti-lo para caracterização da divergência jurisprudencial na 1ª matéria.

Por fim, quanto à alegação da Contribuinte de que os casos comparados teriam sido editados em distintos contextos legislativos, vez que a decisão de 1ª instância e o acórdão recorrido foram editados depois da publicação da Solução de Consulta COSIT nº 182/2019, releva ter em conta que o Colegiado *a quo* apreciou a matéria em sede de recurso de ofício e a autoridade julgadora de 1ª instância, apesar da invocação daquele ato em impugnação, não se

vinculou à interpretação lá veiculada, afastando a glosa em razão do destinatário dos *royalties* sob os seguintes fundamentos:

O interessado sustenta, na sua defesa, que a dedução de parte dos *royalties* está correta, pois a TCF International Television, uma das destinatárias dos pagamentos, não era sua sócia, e que, em 2016, suas sócias eram: TCF International Corporation, TCF Fox Inter-America, Inc, com o ingresso, a partir de 30/06/2016, da TCF Film International.

Portanto, “a contrario sensu”, o interessado admite que as despesas com *royalties* pagos à sua sócia TCF International Corporation são indedutíveis, razão pela qual a respectiva glosa deve ser mantida.

Por consequência, a glosa referente à TCF International Television, que, de fato, não era sócia do interessado, deve ser excluída da glosa total, como segue:

[...] (*destaques do original*)

A menção à Solução de Consulta nº 182/2019 somente surge nos fundamentos do recorrido, e apenas para indicar que a decisão de 1ª instância havia seguido pela mesma trilha do ato administrativo:

48.O Recurso de Ofício supera o limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, razão pela qual dele conheço.

49.Inobstante os fundamentos alinhavados no tópico anterior serem suficientes para, *per se*, autorizar o cancelamento integral dos lançamentos, cumpre reconhecer que a r. decisão recorrida também deve ser prestigiada por seus próprios fundamentos, no que toca à exoneração de parte do crédito tributário lançado a título de IRPJ, referente à glosa da dedução da despesa com *royalties* pagos à empresa que não fazia parte do quadro societário da Recorrente, conforme os trechos a seguir reproduzidos:

[...]

50.Realmente, a posição adotada pela r. decisão recorrida está alinhada à Solução de Consulta COSIT nº 182, de 2019, assim ementada:

[...]

51.De mais a mais, é sabido que a legislação tributária, quando pretende alcançar pessoas vinculadas, adota expressões como *pessoa ligada*, *pessoa vinculada*, *empresa interdependente*, *parte dependente*, etc. Ao adotar a expressão “sócio”, deve-se entendê-la dentro do seu conceito jurídico, que pressupõe a existência de relação societária concebida segundo as normativas do direito comercial.

52.Nesse contexto, não há como se ampliar a dicção legal para, tendo em vista que a empresa **TCF International Television** integrava o mesmo grupo econômico ou, de alguma forma, era vinculada à Recorrente, entendê-la como sócia, na acepção jurídica do termo.

53. Consequentemente, não merece provimento o Recurso de Ofício. *(destaques do original)*

Impróprio, assim, erigir como diferencial entre os casos a existência de um ato afirmado como *vinculante às autoridades fiscais*, mas que não foi aplicado por esta razão na decisão de 1ª instância que, assim, restou mantida no acórdão recorrido sem qualquer apontamento acerca daquela vinculação.

Estas as razões, portanto, para concordar com a conclusão da I. Relator e CONHECER do recurso especial da PGFN na matéria com base no paradigma nº 1402-000.905.

Com respeito à segunda matéria, embora os fundamentos da I. Relatora sejam suficientes para evidenciar a dessemelhança entre os casos analisados no recorrido e nos paradigmas, vale destacar que o agravamento da penalidade decorre da falta de esclarecimentos em face das intimações e reintimações descritas nos itens 3.1.3.1, 3.1.3.2, 3.1.3.3 e 3.1.3.4, todas justificadas pela Contribuinte nos termos descritos pela autoridade lançadora:

3.1.3.1

Conforme já relatado anteriormente, em impugnação a Auto de Infração 19515.720.199/2018-51, que versava sobre a mesma matéria, o contribuinte alegou:

“Assim, caso as dd. autoridades fiscais quisessem, de fato, demonstrar o vínculo societário existente entre a TCF e o grupo Fox, deveriam ter apresentado os documentos societários pertinentes ou, ao menos, requerido à Impugnante a apresentação de um organograma contendo a relação das empresas pertencentes ao grupo Fox.”

Durante o presente procedimento fiscal, quando intimado a informar o quadro societário e diretivo das empresas *Twentieth Century Fox International Corporation; Twentieth Century Fox Film International, Twentieth Century Fox Inter-America*, (empresas que compõem o próprio quadro societário da fiscalizada) e *Twentieth Century Fox International Television* em 23/09/2019, o contribuinte declarou o seguinte:

“3. A Sociedade não dispõe de informações relativas ao quadro societário e diretivo das empresas mencionadas no Termo em questão, tendo em vista que tais empresas não estão sob o seu controle societário e/ou administrativo.”

Assim, quando solicitados os dados, primeiramente a fiscalizada se esquivou a fornecê-los, sem nenhuma justificativa plausível.

3.1.3.2

Em 22/11/2019, foi emitido Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 6, fazendo constar ao contribuinte que, apesar de sua declaração anterior, a empresa *Twentieth Century Fox International Corporation* compõe o quadro

societário da empresa fiscalizada desde 1997. Conforme 17ª. alteração contratual, a empresa *Twentieth Century Fox Film International* passou a integrar o quadro societário da fiscalizada em 30/06/2016.

Foi destacado ainda que, entre os documentos apresentados, na alteração do contrato de licenciamento, datada de 02 de outubro de 2017, com vigência a partir de 1º de julho de 2016, consta que a *Twentieth Century Fox International Corporation* é sucessora da *TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company* ("Licenciante") [doravante nomeada como TCF Hungary].

Por tais motivos, o contribuinte foi reintimado a informar o quadro societário e diretivo das empresas envolvidas, à época dos fatos.

Em resposta a esta reintimação, o contribuinte apresentou, em 16/12/2019, quadro societário de algumas das empresas citadas, acompanhado da seguinte declaração:

"A Sociedade apresenta a declaração anexa (Doc. 01), na qual apresenta o quadro societário das empresas mencionadas acima. Nesse documento, a Sociedade incluiu todas as informações que pode levantar sobre a composição societária das empresas, ressaltando novamente que não tem acesso a informações completas sobre todas as empresas do grupo Fox."
[grifou-se]

Argumentando não ter acesso a outras operações do grupo, a fiscalizada ocultou o vínculo da TCF Hungary com a TCF Eastern Europe, na qual participa, com 99% das cotas, a TCF International Corporation, sócia direta da fiscalizada, que por sua vez depende 100% da *TCF Film Corporation*, a efetiva detentora dos direitos protegidos pelo contrato de licenciamento.

Tampouco se manifestou a respeito dos cargos diretivos das empresas envolvidas.

Desta forma, mesmo quando reintimada, a fiscalizada ocultou a parte dos vínculos empresariais que esclareceria a circulação dos direitos entre o grupo.

3.1.3.3

O contribuinte foi também intimado a informar data de evento de sucessão da TCF Hungary("Licenciante") pela *Twentieth Century Fox International Corporation*, sócia da fiscalizada, bem como quadro societário de ambas à época dos fatos.

A respeito, o contribuinte apenas declarou:

"Como dito acima, a Sociedade não tem acesso a informações completas sobre as operações de todas as empresas do Grupo Fox, sendo envolvida apenas nas operações que tem efeitos diretos em seus negócios. Considerando o texto do aditivo do contrato de licenciamento de que é parte (Doc. 02), a Sociedade infere que a sucessão ocorreu em 01 de julho de 2016.

O contribuinte não informa, portanto, o motivo de sua própria sócia *TCF International Corporation*, sucessora da *TCF Hungary*, desconhecer os fatos relativos ao evento de sucessão mencionado no contrato.

3.1.3.4

Por meio do mesmo termo, o contribuinte foi intimado a esclarecer o motivo das cessões de direitos realizadas pela *TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company* em favor da *Twentieth Century Fox Film International, Inc.* (sócia da fiscalizada) e por esta em favor das empresas *Twentieth Century Fox International Corporation* (também sócia da fiscalizada) e *Twentieth Century Fox International Television*.

A respeito, o contribuinte apenas declarou:

“O grupo empresarial optou por realizar uma reorganização operacional e efetivou uma cessão e assunção não onerosa de Direitos, a qual foi aplicada para os contratos firmados pela Sociedade. Embora tenha havido uma alteração na titularidade dos direitos, não houve nenhuma alteração na sistemática de licenciamento praticada pela Sociedade.”

Ou seja, não se esclarece, em nenhum momento:

1. O motivo pelo qual o contrato de licenciamento tenha sido feito com a empresa *TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company*, uma vez que **os direitos protegidos pertencem à *Twentieth Century Fox Film Corporation***.
2. O motivo pelo qual esta empresa do grupo – *TCF Hungary* – transferiu, não onerosamente, os direitos às sócias da fiscalizadas (*TCF International Corporation* e *TCF Film International*) (*destaques do original*)

Assim, trata-se de prestação insuficiente de esclarecimentos acerca da estrutura societária do grupo econômico, distintamente dos paradigmas que analisaram falta de apresentação de livros e outros elementos da escrituração dos sujeitos passivos. Diante de condutas distintas, especialmente quanto ao dever de dispor das informações solicitadas pelo Fisco, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Assim, neste ponto há concordância com os fundamentos e conclusões da I. Relatora, de NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional na matéria “multa agravada”.

No mérito, tem-se que os *royalties* foram pagos em razão de direitos protegidos pertencentes à *TCF Film Corporation*, única sócia de *TCF Film International*, beneficiária dos *royalties* cuja glosa foi afastada no acórdão recorrido. Por sua vez, *TCF Film Corporation* também detém a totalidade do capital das sócias da Contribuinte. Não há qualquer minoritário ou terceiro na titularidade do capital da autuada ou da beneficiária dos *royalties* e, por consequência, no exercício de seu poder decisório.

Já a resposta dada pela Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta nº 182/2019 tem por referência as seguintes circunstâncias apresentadas pela consulente:

3. Afirma que XXX tem como principal atividade a distribuição (comercialização) de softwares no território brasileiro, nos termos de contratos de distribuição e/ou licenciamento e, por este motivo, efetua regularmente remessas em favor de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Destaca que **as pessoas jurídicas brasileiras e as beneficiárias no exterior fazem parte de um mesmo grupo econômico.**

4. Declara que os dispêndios com referidas remessas são despesas operacionais, necessárias às atividades e manutenção das respectivas fontes produtoras das empresas, isto é, representam despesas incorridas para adquirir e manter o direito de distribuição de softwares, representando o principal gasto das associadas atrelado à essa atividade econômica. Também ressalta que não considera tais remessas como royalties a que se refere o art. 22, alínea “d” da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, assim como entende que a indedutibilidade dos royalties está limitada somente aos pagamentos efetuados a sócios pessoas físicas.

5. Todavia, admitindo que os pagamentos tenham natureza de royalties e que sejam não dedutíveis na hipótese de serem pagos a sócio pessoa jurídica, **a consulente suscita dúvida quanto à interpretação do termo “sócios”** contido na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, assim como do inciso I do art 353 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/1999).

6. Desse modo, a consulente indaga se a indedutibilidade dos pagamentos de direito de distribuição de softwares ocorre quando realizados **aos “sócios” pessoas jurídicas estrangeiras que efetivamente detenham participação societária na fonte pagadora brasileira**, ou na hipótese de os pagamentos serem realizados aos chamados “controladores indiretos”, ou seja, **em favor de pessoas jurídicas que não detenham participação societária na fonte pagadora brasileira, e sim participação indireta do controle por intermédio de outras pessoas jurídicas (nacionais ou estrangeiras).**

7. Defende a interpretação de que o termo “sócios” deve se referir exclusivamente às detentoras de participação societária com base em três argumentos: i) a legislação societária, notadamente os arts. 981 e 1.001 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, e o art. 1º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das S.A., são claros em atribuir a condição de “sócio” apenas aos efetivos detentores de participação societária, já que para “controle indireto” há referências expressas; ii) há referência expressa na Lei nº 4.506, de 1964, assim como no RIR/1999, a respeito dos “controladores indiretos”; iii) jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que entendeu pela inexistência de vedação legal para a dedução em tela.

8. Após frisar que o art. 108 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) veda o uso da analogia para fins de cobrança de tributos, formula o seguinte questionamento:

Os pagamentos por direitos de distribuição/comercialização de software, ainda que sejam considerados royalties, são dedutíveis nos termos do art. 299 do RIR/1999 quando pagos aos chamados “controladores indiretos”, ou seja, pessoas jurídicas que não detenham participação societária, mas que participem indiretamente do controle societário na fonte pagadora brasileira, não se aplicando, portanto, a restrição de dedutibilidade a que se refere a alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, e do inciso I do art. 353 do RIR/1999. *(destacou-se)*

Nestes termos, a Consultante contrapõe os conceitos de participação efetiva, invocando *os arts. 981 e 1.001 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, e o art. 1º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das S.A.*, ao conceito de controle indireto, assim entendido *aquele exercido por intermédio de outras pessoas jurídicas (nacionais ou estrangeiras)*. Ao final, questiona se são dedutíveis *royalties* pagos a pessoas jurídicas que *participem indiretamente do controle societário na fonte pagadora brasileira*.

De plano constata-se uma distinção específica no presente caso: não se trata, aqui, de mera participação indireta no controle societário da autuada, mas sim de exclusiva participação por intermédio de outras pessoas jurídicas interpostas entre a titular dos direitos protegidos e as pessoas jurídicas que figuram como sócias da autuada. E a resposta dada à consulta indica que outro poderia ser o posicionamento adotado caso tal circunstância específica fosse lá apresentada. Veja-se, neste sentido, como a resposta começa a ser construída nestes parágrafos:

14. Logo, para definir o alcance do termo “sócios”, se faz necessário indagar o intuito da proibição de deduzir os pagamentos quando efetuados aos sócios, assim como das outras hipóteses arroladas no próprio art. 363 do RIR/2018. Neste sentido, constata-se que a vedação do inciso I é a mais severa, pois genérica no tocante à condição dos sócios serem pessoas físicas ou jurídicas, ou mesmo se domiciliados no País ou no exterior. Isto porque a própria Lei nº 4.506, de 1964, não fez qualquer distinção quanto a estes quesitos.

15. É razoável compreender que toda hipótese de indedutibilidade decorre da premência de se evitar a criação de gastos indevidos que não atendam ao critério da necessidade, ou seja, aqueles usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Desse modo, um pagamento a título de **royalties** aos próprios sócios da pessoa jurídica carece de sentido, **já que não se paga a si mesmo, mas somente a terceiros, uma retribuição pelo uso, fruição ou exploração de direitos**.

16. Tal entendimento leva necessariamente ao cerne da presente consulta, qual seja, o alcance do termo “sócios”. Desse modo, **para interpretar que o termo extrapola o conceito de que sócio é aquele que detém participação no capital social de uma empresa, se aplicando a outras pessoas de algum modo**

relacionadas, como os controladores indiretos pertencentes a um mesmo grupo econômico, deve-se partir da premissa de que **todo dispêndio entre tais pessoas carece de legitimidade**, e este seria o intuito do legislador ao prever tal hipótese. *(destacou-se)*

Como visto, no presente caso não se trata de *pessoas de algum modo relacionadas*, mas sim de pagamento a pessoa jurídica no exterior cujo capital, e consequente poder decisório, é de titularidade da mesma pessoa jurídica que detém, direta ou indiretamente, o capital da autuada, descaracterizando a operação como entre *terceiros* e identificando-a como um pagamento *a si mesmo*.

Na sequência, para afastar a *premissa de que todo dispêndio entre* pessoas de algum modo relacionadas *carece de legitimidade*, a resposta à consulta é erigida a partir da constatação de que os *itens 2 das alíneas “f” e “g” do art. 71* permitem a dedutibilidade de *royalties* dentro de determinados limites, sem qualquer ressalva ao fato de os beneficiários serem controladores diretos ou indiretos da pessoa jurídica pagadora. E, a partir desta constatação de que há *royalties* dedutíveis apesar de pago a *pessoas de algum modo relacionadas*, observando que *não há um conceito na legislação de regência a respeito do que seria “sócio”*, bem como que a legislação tributária traz conceitos de “pessoas vinculadas” e “pessoas ligadas” quando busca coibir despesas indevidas, a resposta à consulta traz com o apontamento de que *em nenhum dos casos citados procurou-se estender o conceito de sócios a pessoas pertencentes ao mesmo grupo econômico*. Na verdade, são amostras de que pagamentos entre pessoas ligadas são admissíveis, desde que respeitadas certas condições, além de ser praxe da legislação tributária delimitar expressamente as hipóteses que envolvem dedução de despesas.

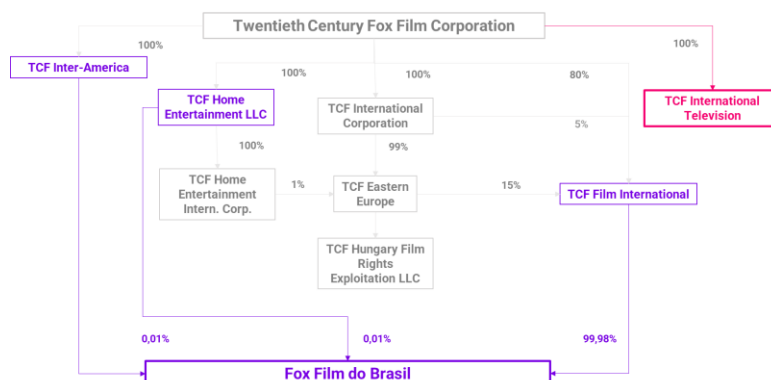
Nestes termos, constata-se, mais uma vez, que a resposta à consulta abordou, apenas, a impossibilidade de classificação de “pessoas de alguma forma relacionadas” como “sócio”, dadas as evidências, na legislação tributária, de que, conforme as características do relacionamento entre as partes, limites específicos são colocados para dedutibilidade de despesas. A conclusão exposta ao final da consulta confirma esta compreensão:

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

O que se tem aqui, como demonstrado, não evidencia apenas pagamento de *royalties pelo direito de distribuição/comercialização de softwares serem realizados a controladores indiretos* **pertencentes ao mesmo grupo econômico**, mas sim pagamentos desta

natureza a outra subsidiária integral da pessoa jurídica que figura como única titular do capital social de todas as pessoas jurídicas do grupo e que é a proprietária dos *direitos protegidos*.

Vale transcrever, mais uma vez, a estrutura do grupo econômico trazida pela Contribuinte em contrarrazões:



Reitere-se: os *direitos protegidos* são da **TCF Film Corporation**, ou seja, de Twentieth Century Fox Film Corporation, detentora da integralidade do capital, direta ou indiretamente, de todas as pessoas jurídicas que integram o grupo econômico. Por alguma razão não esclarecida à autoridade fiscal, os acordos para pagamento dos *royalties* não foram firmados com a titular dos direitos, mas sim com TCF Hungary a partir de 2002, sendo que em 2014 há sucessivas cessões desses direitos a outras empresas do grupo, de modo a alocar os correspondentes rendimentos em diferentes posições do grupo empresarial, mas sempre em empresas pertencentes à TCF Film Corporation.

Ainda, a evidenciar que as remunerações favorecem TCF Film Corporation, a autoridade lançadora observou que, segundo as autoridades húngaras, *as informações fiscais da TCF Hungary eram fornecidas pela controladora TCF Film Corporation*, e que os demonstrativos finais consolidados da **TCF Film Corporation** mostram que, para o período de 2016 (01/jul/2015 – 30/06/2016), não foram fornecidos dados financeiros relativos à **TCF Hungary** e para o período 2017 (01/07/2017-30/06/2017), as vendas líquidas estão zeradas.

Logo, não se trata de indedutibilidade afirmada apenas em razão de *pagamentos a título de royalties pelo direito de distribuição/comercialização de softwares serem realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico*. E, como expresso na Solução de Consulta COSIT nº 182/2019, esta circunstância *não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964*. A conclusão fiscal é de que *houve apenas circulação dos direitos detidos pela TCF Film Corporation, controladora de todas as empresas mencionadas, seja por meio de criação de empresas intermediárias, como TCF Eastern Europe e TCF Hungary, e sucessivas cessões de direitos entre empresas do grupo, seja por meio de aumento de reservas de capital, compra e venda de ações entre empresas do grupo, conversão de royalties em capital, etc.*

Em suma, a acusação nestes autos é de que os *royalties* em questão se prestam a remunerar a controladora do grupo econômico, titular dos *direitos protegidos* e do capital de

todas as pessoas jurídicas que recebem por cessão a exploração daqueles direitos, de modo a situar na posição societária que melhor lhe aprouver a riqueza classificada como remuneração daqueles direitos.

Pertinente, neste sentido, a argumentação deduzida pela PGFN acerca do melhor método interpretativo aplicável ao caso:

Importante salientar que todo e qualquer texto legal demanda interpretação para que dele se extraia o sentido adequado à aplicação no caso concreto. Para tanto, é preciso recorrer às regras da hermenêutica, bem definida por Tércio Sampaio Ferraz:

“A determinação do sentido das normas, o correto entendimento do significado dos seus textos e intenções, tendo em vista a decidibilidade de conflitos constitui a tarefa da dogmática hermenêutica. Trata-se de uma finalidade prática, no que se distingue de objetivos semelhantes das demais ciências humanas. Na verdade, o propósito básico do jurista não é simplesmente compreender um texto, como faz, por exemplo, o historiador ao estabelecer o sentido e o movimento no seu contexto, mas também determinar-lhe a força e o alcance, pondo o texto normativo em presença dos dados atuais de um problema. Ou seja, a intenção do jurista não é apenas conhecer, mas conhecer tendo em vista as condições de decidibilidade de conflitos com base na norma enquanto diretivo para comportamento.”⁷

Segundo o doutrinador, três critérios básicos determinam os métodos de interpretação, *coerência*, *consenso* e *justiça*. A coerência exige um sistema hierárquico de normas e conteúdos normativos e se traduz no método logico-sistemático. O consenso ou sentido funcional busca respaldo social, corresponde aos métodos histórico e sociológico. Por fim, a justiça diz respeito aos objetivos axiológicos do direito, que se relaciona com o método teleológico-axiológico.

Esses critérios norteiam a atividade do intérprete, que deve buscar extrair dos textos legais normas que permitam resolver as situações concretas que demandam a aplicação do direito, normas que devem guardar relação de coerência com o ordenamento e, ainda, que estejam em consonância com os princípios que orientam de forma transversal o ordenamento juspositivo.

No caso, a interpretação restritiva proposta pela Turma *a quo* retira parcela significativa da eficácia da norma, pois bastaria a interposição de empresa veículo, ou uma reorganização entre as diversas empresas componentes de um mesmo grupo econômico, ainda que todas sejam produtivas, para que o pagamento de royalties a sócios jamais se aperfeiçoe.

⁷ FERRAZ, Tércio Sampaio Ferraz. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, fl. 256.

Negar aplicação à norma porque formalmente a beneficiária não figura como sócia, seria negar o mínimo essencial à preservação da eficácia do normativo em discussão, que corresponde a vedar a dedutibilidade do pagamento royalties entre pessoas (físicas ou jurídicas) relacionadas com a empresa que os paga.

A interpretação da norma, menos literal e mais teleológica, é no sentido de incluir nº termo “sócio” não apenas aquele que possui participação no capital social de uma pessoa jurídica, *mas também aquele que compõe o mesmo grupo societário da pessoa jurídica que é titular da despesa.*

Como acima mencionado, uma das finalidades do art. 353, I, do RIR/99 é evitar situação em que as empresas optam por reduzir os lucros tributáveis no Brasil, mediante transferência dos recursos ao exterior a título de pagamento de royalties. Para tanto, a lei institui presunção *iure et de iure* de que as despesas geradas em operação de licenciamento de direitos entre sócios não possuem legitimidade para fins de dedução do IRPJ. Portanto, a finalidade da norma é atingir operações econômicas entre partes ligadas, de modo a evitar que tais pessoas jurídicas, em decorrência da ligação societária, resolvam alocar artificialmente lucros e despesas em diferentes jurisdições fiscais, sem correspondência com o efetivo local da produção da renda.

Note-se, por outro lado, que o art. 353, I, do RIR/99 tem base em uma Lei de 1964 (Lei 4.506/64). O desenvolvimento e crescimento dos grupos econômicos, desde então, permitiu aos contribuintes criarem novos instrumentos para transferência de renda entre empresas via pagamento de royalties que não eram conhecidos pelo legislador de 1964. Portanto, de modo a preservar a eficácia da regra estabelecida em 1964, é absolutamente legítimo que o intérprete privilegie a interpretação finalística, sobre a literal, do art. 353, I, do RIR/99.

Ademais, a interpretação finalística se impõe até mesmo para evitar que o acionista/sócio controlador, que é quem efetivamente detém o direito a ser licenciado e vai se beneficiar do resultado da atividade econômica, manobre para evitar a indedutibilidade mediante uma simples operação triangular. Ou seja, tratando-se o art. 353, I, do RIR/99, de uma norma antielisiva específica, sua aplicação deve prevenir arranjos que visem reduzir a eficácia da norma, em contrariedade com o objetivo pretendido pelo legislador.

Assim, tratando-se de contrato de licenciamento de direitos e pagamento de royalties entre empresas que compõem um mesmo grupo societário, com o mesmo controlador (direto ou indireto), são tais despesas indedutíveis, à luz do disposto no art. 353, I, do RIR/99. (destaques do original)

Frise-se, ainda, a acusação de existência de uma única vontade determinando a circulação desta riqueza dentro do grupo econômico, sem qualquer interferência de minoritários, à semelhança do que verificado no paradigma nº 1402-000.905, que assim analisou a questão:

Como se observa da ementa acima transcrita, a DRJ afastou o lançamento tributário por entender que as despesas com royalties somente guardam a característica de indedutíveis quando pagas a sócios.

A conclusão do douto colegiado de primeira instância pautou-se 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.

A meu ver, a interpretação dada ao dispositivo pela DRJ e que levou à exoneração de parte do lançamento foi equivocada. Ao contrário do decidido, a legislação em vigor 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 irregular, 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).

O artigo 71 da Lei nº 4.506, de 1964, tem amplo alcance e sequer limita o grau de parentesco que há com os sócios e diretores.

Frise-se, de plano, que não se trata de uso da analogia para ampliar a hipótese de incidência tributária, mas tão somente verificando o alcance da norma jurídica. Para isso, lanço mão de interpretação finalística e sistemática dos institutos.

Consoante destacado pelo ilustre Procurador da Fazenda Nacional em suas contrarrazões, Noé Winkler, em sua obra “Imposto de Renda” (Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 526 e 528), manifestou-se sobre o tema nos seguintes termos:

“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. 1110.0446, 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.”

Vejamos novamente a determinação legal:

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;

Como admitir que um resultado expressamente vedado pela lei (royalties pagos a dirigentes e seus parentes) seja atingido por via oblíqua, ou seja, tendo uma empresa veículo como aparente beneficiária destes pagamentos?

Ora, conforme apurou e comprovou a fiscalização, os sócios de todas as empresas mencionadas, diretamente ou indiretamente, são os mesmos proprietários, ou seja, Srs(as) Noemy Almeida Oliveira Amaro, João Francisco Amaro, Mauricio Rolin Amaro, Maria Claudia Oliveira Amaro, Marcos Adolfo Tadeu Amaro.

O ilustre Auditor Fiscal verificou, ainda, que os sócios proprietários da marca, por intermédio da TAM MILOR S.A., são exatamente aqueles que diretamente administram o grupo de empresas;

Esses elementos amparam a conclusão fiscal, qual seja: o pagamento de royalties à TAM Milor S.A. pela Tam Linhas Aéreas S.A, enquadra-se na vedação veiculada no art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, e retira o propósito negocial desta estipulação de royalties.

A Fiscalização, ao evidenciar o quadro societário dos envolvidos, demonstrou cabalmente a vedação à dedutibilidade das despesas com royalties para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Repito: **dentro de uma interpretação finalística e teleológica dos dispositivos legais citados, que é a mais adequada e plausível, levando-se em conta a infinita possibilidade de artifícios e “procedimentos formalmente legais” que os interessados podem adotar visando reduzir o montante dos tributos por eles devidos.**

Estou plenamente convencido de que estamos diante de mais um planejamento fiscal irregular ou impróprio, cujos efeitos indevidos devem ser escoimados mediante auto de infração, aplicando-se a multa de ofício, tal qual procedeu o Fisco nº presente caso.

Peço vênia para transcrever e ressaltar as pertinentes ponderações do Ilustre Procurador da Fazenda Nacional, Miquerlan Chaves Calvacante, que vem ao encontro do entendimento manifestado neste voto:

“Observa-se que, no caso em análise, os elementos apontados pela jurisprudência do Carf para atribuir validade ao planejamento são desfavoráveis a este Contribuinte que buscava a dedutibilidade da despesa com royalties.

Defendemos que, se houver efetiva ligação, ora direta, ora indireta, entre os envolvidos, será afastada a desejável independência comercial entre as partes. Da mesma forma, a incoerência da operação é demonstrada pela utilização de artifício para remunerar diretores-parentes, utilizando-se de empresa intermediária.

Cremos que, no caso submetido ao Carf, não se verificou propósito outro que não fosse obstaculizar o recolhimento de tributos, mediante a dedução de despesas com royalties.

É preciso ressaltar que o Carf vem reiteradamente decidindo por não atribuir higidez a atos societários firmados com o exclusivo propósito de obstaculizar, de forma direta ou indireta, o recolhimento de tributos (e.g., Acórdãos nos 10196724 e 10323290).

Avancemos mais um pouco com relação ao propósito negocial em operações como esta. Ainda que existisse um propósito comercial autêntico no fato de um grupo econômico reservar uma marca como ativo de uma de suas pessoas jurídicas, cuja utilização seria remunerada por outras empresas do grupo, cremos, ainda assim, que a dedutibilidade somente seria albergada pela legislação se não constituir uma burla às finalidades do art. 353, I, do RIR/1999.

Em outras palavras, imaginemos que uma empresa de grande reconhecimento (marca conhecida) esteja prestes a abrir seu capital. Consideremos ainda que, por razões comerciais e/ou sentimentais, os acionistas iniciais queiram reservar para si a marca construída durante anos, destacando-a da empresa cujo capital será aberto. Cremos que, neste caso, a dedutibilidade de eventuais despesas com royalties que venham a ser pagos pela utilização da marca só será válida se a empresa detentora da mesma comprovar uma total impessoalidade entre seus sócios/acionistas e o quadro societário da empresa que paga royalties pela marca.

Não sendo feita tal desvinculação, a despesa será indedutível por ofensa ao art. 353, I, do RIR/1999, cuja interpretação deve ser ampla, pelas razões já defendidas.

Note que, neste caso, não há necessidade de se avançar na busca de propósito negocial na realização da despesa, haja vista que a fiscalização não precisa sequer infirmar as operações e contratos firmados.

A conclusão do douto colegiado de primeira instância pautou-se em interpretação literal e restritiva do art. 353, I, do RIR/1999, que tem o seu fundamento legal no art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964.”

[...] (destacou-se)

Por todo o exposto, conclui-se que não tem lugar aqui a Solução de Consulta COSIT nº 182/2019, pautada em questionamentos acerca de pagamentos a *pessoas de alguma forma relacionadas* e integrantes do mesmo grupo econômico. E, feita esta ressalva, pode ser aplicável ao presente caso a vedação expressa no inciso I do art. 353 do RIR/99, porque a beneficiária final, titular do *direito protegido*, foi caracterizada, para este fim, como sócia da Contribuinte, na medida em que detém a integralidade de seu capital social por intermédio de outras pessoas jurídicas do grupo, bem como da pessoa jurídica que recebeu os *royalties* pagos, evidência suficiente de que apenas uma vontade determinou a transferência entre elas dos montantes que minoraram o lucro tributável da empresa brasileira.

Impróprio, assim, limitar a interpretação da regra de indedutibilidade à relação direta entre a Contribuinte e a beneficiária imediata dos *royalties*. Se este recebimento decorre de cessão pela titular dos *direitos protegidos*, a definição do alcance da palavra “sócio” não se satisfaz com o disposto no art. 1.001⁸ do Código Civil. A acusação fiscal é de que aquela titular é sócia das

⁸ Art. 1.001. As obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais.

sócias da contribuinte, mas não meramente como controladora, no âmbito referido no citado art. 254-A da Lei nº 6.404, de 1976⁹, e sim como única titular do capital de todas as pessoas jurídicas interpostas na cadeia de pagamento e recebimento dos *royalties* decorrentes dos *direitos protegidos* de propriedade de *TCF Film Corporation*.

Veja-se que o legislador já concebia arranjos societários mais complexos ao editar o art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, cogitando de restrições à dedutibilidade de *royalties* pelo uso de patentes ou marcas em razão de vínculo entre matriz e filial ou de controle direto ou indireto¹⁰. Estas determinações, porém, apenas reforçam a conclusão de que a titularidade total do capital da autuada por meio de subsidiárias integrais corresponde ao conceito de sócio, mormente quando se vê a exigência de controle “com direito a voto”, naquelas hipóteses de indedutibilidade de *royalties*. Isto porque neste cenário é válido concluir que a referência a sócio como beneficiário de *royalties* e condição suficiente à indedutibilidade de tais pagamentos tem em conta o poder de decidir a destinação de recursos da sociedade, e foi demonstrado pela Fiscalização na estrutura constituída TCF Film Corporation que este poder é por ela exclusivamente exercido, inclusive extrapolando o conceito de sociedade controladora, para o qual, nos termos do art. 243, §2º da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, basta a titularidade de

⁹ Art. 254-A. A alienação, direta ou indireta, do controle de companhia aberta somente poderá ser contratada sob a condição, suspensiva ou resolutiva, de que o adquirente se obrigue a fazer oferta pública de aquisição das ações com direito a voto de propriedade dos demais acionistas da companhia, de modo a lhes assegurar o preço no mínimo igual a 80% (oitenta por cento) do valor pago por ação com direito a voto, integrante do bloco de controle. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 1º Entende-se como alienação de controle a transferência, de forma direta ou indireta, de ações integrantes do bloco de controle, de ações vinculadas a acordos de acionistas e de valores mobiliários conversíveis em ações com direito a voto, cessão de direitos de subscrição de ações e de outros títulos ou direitos relativos a valores mobiliários conversíveis em ações que venham a resultar na alienação de controle acionário da sociedade. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 2º A Comissão de Valores Mobiliários autorizará a alienação de controle de que trata o caput, desde que verificado que as condições da oferta pública atendem aos requisitos legais. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 3º Compete à Comissão de Valores Mobiliários estabelecer normas a serem observadas na oferta pública de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 4º O adquirente do controle acionário de companhia aberta poderá oferecer aos acionistas minoritários a opção de permanecer na companhia, mediante o pagamento de um prêmio equivalente à diferença entre o valor de mercado das ações e o valor pago por ação integrante do bloco de controle. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 5º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

¹⁰ Lei nº 4.506, de 1964, 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:

[...]

- 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:

- 1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;
- 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;

*direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, **preponderância** nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.* Em tais circunstâncias, não se pode abstrair o interesse que TCF Film Corporation teria no deslocamento do recebimento dos *royalties* ao longo da cadeia de pessoas jurídicas sob sua única titularidade. A acusação fiscal se pauta no entendimento de que sua vontade é a única expressa nestes atos, apesar da interposição de subsidiárias entre ela e a Contribuinte, mormente em face da titularidade integral do capital da pessoa jurídica que recebeu os *royalties* em razão dos *direitos protegidos* de titularidade de TCF Film Corporation, e da atuação por intermédio dos mesmos dirigentes figurando nas pessoas jurídicas envolvidas.

Não se trata, assim, de promover interpretação extensiva ou ilegal do conceito de sócio, mas sim de se buscar aplicar a lei segundo os contornos reais das operações realizadas. O legislador, de fato, não determinou a indedutibilidade de *royalties* pagos a pessoas integrantes do mesmo grupo econômico. Mas, assim como *não é dado à legislação tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado*, como alega a Contribuinte em contrarrazões, o mesmo CTN, em seu art. 149, inciso VII, permite que a autoridade administrativa efetue o lançamento *quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação*. Por sua vez, vale notar que o relatório do acórdão recorrido traz os seguintes fundamentos para a qualificação da penalidade:

55 - quanto à multa qualificada, a fiscalização sustenta que teria havido sonegação e fraude, vez que, durante vários anos-calendário, teria agido de forma a se enquadrar nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, apontando que não esclareceu:

- a) o motivo pelo qual o contrato de licenciamento foi feito com a TCF Hungary, vez que os direitos pertencem à TCF Film Corporation;
- b) o motivo pelo qual a TCF Hungary transferiu graciosamente os direitos às sócias da fiscalizada (TCF International Corporation e TCF Film International);
- c) o motivo pelo qual os contratos com as emissoras de TV só mencionam a TCF International Television, e nunca a TCF Hungary, sendo que a cessão de direitos ocorreu em 2014 e os contratos com emissoras de TV são anteriores;
- d) a cessão de direitos entre empresas do grupo foi feita sem maiores formalidades, conforme se os contratos de cessão e assunção apresentados;
- e) essa conduta, reiterada, resultou em prejuízos fiscais artificiais;
- f) o AI do processo nº 19515.720.199/2018-51 teve como base a mesma conduta, embora, naquela ocasião, não chegaram ao conhecimento da fiscalização algumas das transações verificadas nesta ação fiscal;

Note-se, aliás, que no acórdão recorrido somente foi apreciada a qualificação da penalidade sobre a parcela da glosa que subsistiu na decisão de 1ª instância, inclusive porque a

autoridade julgadora de 1ª instância teria inovado nos fundamentos para manter tal gravame em relação ao crédito tributário remanescente:

61. Em verdade, apesar de até ser possível, num rigor exacerbado, considerar que a Recorrente teria sido desidiosa no atendimento às solicitações da fiscalização, tal circunstância não se amolda ao conceito de dolo, isto é, a vontade livre e deliberada de praticar a conduta infracional, indispensável para a configuração de sonegação e fraude.

62. Pelos mesmos motivos, não se percebe fundamento suficiente para o agravamento de que trata o §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

63. Em adição, constata-se que a r. decisão recorrida, como bem alertou a Recorrente, repeliu as alegações defensivas adotando fundamentos fáticos distintos daqueles dos quais a fiscalização se valeu para alicerçar a qualificação da multa, *ex vi* dos seguintes excertos:

MULTA QUALIFICADA.

Note-se que apesar do interessado ter escriturado todas as suas despesas com royalties como se a licenciante fosse a TCF HUNGARY (fl. 5753), a fiscalização demonstrou que isso não representava a realidade dos fatos, inclusive porque a TCF HUNGARY tornou-se uma “holding”, a partir de 01/07/2014 (fls. 5754 e 5755), tendo cedido todos os seus direitos de licenciamento à TCF Film International, que, por sua vez, cedeu uma parte deles à TCF International Television, ainda em 2014 (fl. 5756).

É óbvio que o interessado sabia que a TCF HUNGARY, desde outubro de 2014, já não era mais sua licenciante, inclusive por ter passado a remeter os royalties para as empresas nos EUA.

Portanto, há que se concluir que o interessado, deliberadamente, escriturou todas as suas despesas com royalties em nome da TCF HUNGARY, que nunca foi sua sócia, para deduzir toda a sua despesa com royalties.

Tendo sido essa conduta repetida reiteradamente nos anos-calendário de 2014 e 2015, resta clara a intenção de sonegar o IRPJ, fraudando a escrituração, com o objetivo de iludir a fiscalização, razões pelas quais a multa qualificada deve ser mantida.

64. Assim, em remate, constata-se que a r. decisão recorrida, ao manter a qualificação da penalidade baseada no fato de que “o interessado, deliberadamente, escriturou todas as suas despesas com royalties em nome da TCF HUNGARY, que nunca foi sua sócia, para deduzir toda a sua despesa com royalties”, claramente inovou o lançamento, modificando-lhe os critérios jurídicos, ao arrepio do estatuído no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

65. Portanto, merece ser afastada a qualificação e o agravamento em causa.

Assim, ainda que não seja o momento para aferir se houve fraude que imponha a qualificação da penalidade sobre esta parcela da exigência, evidente está que a autoridade lançadora apresentou fatos que dissociam a operação de uma relação jurídica com “pessoas de

alguma forma relacionadas”, e impõem que se avalie a exigência com base no apontado na acusação fiscal: o pagamento de *royalties* por *direitos protegidos* de titularidade da única titular do capital da Contribuinte, TCF Film Corporation, a quem por ela indicado.

Esta diretriz, aliás, foi a que conduziu o paradigma nº 1402-000.905, razão pela qual o acórdão recorrido deve ser reformado consoante pleiteia a Fazenda Nacional, mas não com o restabelecimento da exigência principal e sim com a reforma da premissa adotada desde a 1ª instância de julgamento, de que deveria ser cancelada a glosa se a beneficiária dos royalties não está no quadro social da pagadora. Se há acusação de que a titular dos direitos é a única titular do capital social das pessoas jurídicas envolvidas nas operações investigadas deve ser apreciada a defesa da Contribuinte eventualmente deduzida contra tais constatações, e, se mantida a glosa, também a defesa contra a qualificação da penalidade aplicada sobre esta parcela da exigência.

Estas as razões para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, com retorno dos autos à DRJ.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa