



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13888.720696/2013-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.529 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente DEDINI S/A INDUSTRIA DE BASE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

LIMITES À DEDUÇÃO DOS ROYALTIES PAGOS PELO USO DE MARCA COMERCIAL E POR LICENÇA DE USO DE TECNOLOGIAS. ART. 335, §3º DO RIR/99. OBRIGATORIEDADE DE AVERBAÇÃO NO INPI. INDEDUTIBILIDADE DOS ROYALTIES QUANDO PAGOS A INTEGRANTE DO MESMO GRUPO SOCIETÁRIO.

Nos termos do art. 335, §3º do RIR/99, a dedução de royalties pagos em razão do uso de marca comercial e por licença de uso de tecnologias depende de registro e/ou averbação dos respectivos contratos no INPI. São indedutíveis os royalties pagos a empresa integrante do mesmo grupo societário, quando as circunstâncias evidenciarem o caráter de liberalidade do dispêndio.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA. INCONSTITUCIONALIDADE. SUMULA 2 CARF.

Eventual alegação de ilegalidade da multa isolada choca-se diretamente com lei inserida validamente no ordenamento jurídico, dentro dos ditâmes constitucionais.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, principal e multa de ofício, é acrescido de juros de mora à taxa Selic, por expressa determinação legal.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. GRUPO EMPRESARIAL.

Configurado o grupo empresarial e que as demais empresas desse grupo beneficiaram-se das operações realizadas pela contribuinte autuada, correta a inclusão dessas no polo passivo da obrigação tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA E PESSOAL.

Comprovada a prática de ilícitos tributários por dirigentes de pessoas jurídicas para evadir-se tributação, deve a responsabilidade tributária recair sobre esses.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ROYALTIES.
NORMAS APLICÁVEIS.

Quanto à dedução da base de cálculo dos valores de pagamentos de royalties, são aplicáveis à CSLL as mesmas normas relativas ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a) Conselheiro(a) LUIS FABIANO ALVES PENTEADO e JOSÉ ROBERTO ADELINO DA SILVA que davam parcial provimento para excluir a incidência da CSLL. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro PAULO CEZAR FERNANDES DE AGUIAR.

(assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

(assinado digitalmente)

PAULO CEZAR FERNANDES DE AGUIAR - Redator Designado

EDITADO EM: 14/01/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Paulo Cezar Fernandes de Aguiar.

Relatório

DEDINI S/A INDUSTRIAS DE BASE (contribuinte - autuada), DOADO S/A PARTICIPAÇÕES, AD PARTICIPAÇÕES, NIDAR PARTICIPAÇÕES SC LTDA, DDP PARTICIPAÇÕES S/A, CODISTIL DO NORDESTE LTDA, DAP DESENVOLVIMENTO E AUTOMAÇÃO DE PROCESSOS LTDA, DENEL DEDINI ENERGIA E EQUIPAMENTOS S/C LTDA, DEDINI S/A ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES, DEDINI S/A EQUIPAMENTOS E SISTEMAS, DEDINI CORRETORA DE SEGUROS LTDA., COMERCIAL PARAISOLANDIA, LTDA. ME, DEDINI REFRAATÓRIOS LTDA, DEDINI SERVICE PROJETOS CONSTRUÇÕES E MONTAGENS LTDA. SERGIO LEMES DOS SANTOS (Responsabilizados Solidarios), com fulcro no art. 15 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), apresentam impugnações às exigências tributárias consubstanciadas no presente processo.

Trata-se de autos de infração, fls. 6937-6965, relativos ao IRPJ e CSLL, no valor total de R\$ 67.121.094,20 (inclusos multa de ofício proporcional de 150%, multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas no percentual de 50% e juros de mora à taxa Selic, calculados até março/2013).

Consoante Relatório de Fiscalização (TVF), às fls. 6891 a 6936, a Fiscalização relata que:

“(…)

2 - INFRAÇÕES APURADAS

2.1) Glosa de despesas com royalties no País - Inobservância dos requisitos legais

A interessada deduziu indevidamente na determinação do lucro real despesas a título de royalties pelo uso de marcas e transferência tecnológica junto à empresa vinculada Dedini S/A Equipamentos e Sistemas, CNPJ 67.541.961/0001-84, nos anos de 2008 e 2009, ao: a) deixar de averbar os respectivos contratos no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), cuja dedutibilidade só é admitida a partir dessa providência; b) fazer creditamentos ou pagamentos à

pessoa jurídica vinculada; c) deixar de comprovar, com apresentação de documentação hábil e idônea, que a despesa é necessária para que a empresa mantenha a posse, o uso ou a fruição do bem ou direito que produz o rendimento.

2.1.1) Falta de averbação dos contratos

As importâncias pagas ou creditadas a título de royalties somente poderão ser computadas na determinação do lucro real após a averbação do contrato no Instituto Nacional de Propriedade Industrial.

De acordo com a Decisão COSIT nº 9, de 28 de junho de 2000, são dedutíveis as despesas com royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes correspondentes ao período de tramitação do processo de averbação no INPI do contrato respectivo. Esse período, portanto, retroage somente até a data do protocolo do pedido de averbação, sendo vedada a

dedução fiscal dessas despesas quando incorridas em período anterior a essa data.

É vedada a dedutibilidade dessa classe de despesas quando incorridas em data anterior àquela registrada no protocolo do pedido de averbação no INPI, por caracterizarem falta de diligência do contratante em proceder o cumprimento dos trâmites legais atinentes ao usufruto dos benefícios que a lei lhe conferiu.

A dedutibilidade de despesas com o pagamento de "royalties" e assistência técnica ou semelhante condicionam à prévia averbação dos atos e contratos no INPI, independentemente da situação do domicílio do beneficiário dos rendimentos ser ou não no País, consoante Parecer Normativo CST nº 102/75.

O 1º C.C. também decidiu pelo Ac. Nº 103-03.298/81 (DOU de 18-05-81), que a dedutibilidade de royalties se condiciona à prévia averbação dos atos e contratos no INPI, independente da situação do domicílio do beneficiários dos rendimentos.

O requisito legal exigido para que se faculte a dedutibilidade dessa espécie de dispêndio é ter anuência das autoridades do INPI, sem a qual sofre a dedução de ilegitimidade, consoante art. 355 § 3º do RIR/99, verbis:

Art. 355. ...

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

(grifo nosso).

Dessa forma, são ilegítimas as deduções de despesas com royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados, antes da averbação ou registro no INPI, devendo tais despesas serem glosadas na determinação do lucro real.

Marcas

O valor das despesas indedutíveis de royalties relativas a uso de marca, para o período de 29/09/2006 a 31/12/2008, representa 1% da receita de venda líquida mensal, nos termos do “Contrato de Licença de Uso de Marca e Outras Avenças”, DIB nº 521/2006, de 29 de setembro de 2006, verbis:

2.1 Pelas Licenças, nos termos aqui acordados e durante o prazo de vigência deste Contrato, a DEDINI pagará a DZ, a título de “Royalties”, o valor equivalente a 1% (um por cento) da receita de venda líquida mensal advinda do uso das MARCAS, com efeito retroativo ao período de Janeiro de 1997, data de início do uso das MARCAS pela DEDINI, até dezembro de 2006. A partir de janeiro de 2007, enquanto vigorar o presente contrato o percentual acima poderá ser revisado por comum acordo das partes.

2.2 O pagamento dos “Royalties” será efetuado uma parte mediante compensação parcial dos valores devidos pela DZ para a DEDINI por mútuos; e o restante em dinheiro, até o dia 20 do mês imediatamente subsequente ao mês do faturamento.

O mesmo percentual de 1% aplicado sobre a receita líquida de venda mensal para determinação dos royalties sobre marcas foi utilizado para o período de 01/01/2009 a 30/09/2009, conforme contrato de licença de uso de marcas DIB nº 060/2009, de 01 de janeiro de 2009, verbis, e memória de cálculo dos royalties.

2. Royalties 2.1 Pelas licenças, nos termos aqui acordados e durante o prazo de vigência deste Contrato, a DEDINI pagará a DES, a título de “Royalties”: o valor equivalente a 1% (um por cento) do faturamento líquido mensal da DEDINI, uma vez que toda a sua atividade comercial será realizada sob a Marca “DEDINI”.

A partir de 30/09/2009, as despesas de royalties com marcas foram reduzidas para o percentual de 0,5% do faturamento líquido, conforme Termo de ratificação ao contrato de licença de uso de marcas DIB nº 060/2009, de 30/09/2009, verbis, e memória de cálculo dos royalties.

(...)

De acordo com o contrato de licença de uso de marcas DIB nº 60/2009, os royalties seriam devidos pelo uso de:

- 45 marcas de titularidade da DEDINI S/A Equipamentos e Sistemas, registradas no INPI, conforme seu Anexo I.*
- 59 marcas com processo de registro em tramitação no INPI, conforme seu*

Anexo I.

Fornecimento de tecnologia (know how)

O valor das despesas indedutíveis de royalties relativos a Know how, para o período de 01/01/2007 a 31/12/2008, representa 2,5% da receita de venda líquida mensal, nos termos do “Contrato de uso de Bens Intangíveis”, DZ nº 001/2007, de 01 de janeiro de 2007, verbis, encerrado em 31 de dezembro de 2008.

(....)

A Lei 9279/1996, que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, dispõe em seu art. 211 que o INPI fará o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros.

A averbação, para os efeitos fiscais, tem o objetivo último de verificar se há uma efetiva transferência de tecnologia, em que medida, qualidade e quantidade, e se é real e verdadeira a transferência, em benefício do destinatário.

Em outras palavras, a averbação tem a finalidade de averiguar e, em seguida, comprovar que se trata de fornecimento de tecnologia real e verdadeira, necessária, usual e normal no tipo de transações, operações ou atividades da empresa que faz os pagamentos e deseja deduzi-los.

A fiscalizada tendo sido intimada a demonstrar, com apresentação de documentação hábil e idônea, que a despesa é necessária para que a empresa mantenha a posse, uso fruição do bem ou direito que produz o rendimento, em resposta simplesmente alegou tratar-se de dispêndios com pagamentos de parceria tecnológica.

Esse dever de demonstrar que o know how foi, de fato, prestado pela parceira tanto mais se impõe, no presente caso, quando se verifica que se trata de fornecimento de tecnologia de pessoa jurídica vinculada. A comprovação das despesas inicia-se com a prévia averbação do respectivo contrato no INPI, no entanto este ato deixou de ser feito.

Assim sendo, cabe a glosa de despesas com royalties pela falta de averbação dos contratos no INPI relativos a marcas e fornecimento de tecnologia (vide Anexo I deste Relatório), bem como pelas razões a seguir expostas.

2.1.2) Glosa de despesas de royalties no País com pessoa ligada

O contribuinte deduziu como despesa na determinação do lucro real royalties a título de marcas e fornecimento de tecnologia, com base em contratos, não averbados no INPI, celebrados com a empresa interdependente Dedini S/A Equipamentos e Sistemas, CNPJ 67.541.961/0001-84.

O art. 353 do RIR/99 dispõe que não são dedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, deixando claro a restrição da dedutibilidade da forma relatada.

O procedimento adotado teve como efeito a diminuição do lucro da fiscalizada e, conseqüentemente, redução da carga tributária.

Os contratos apontam que a empresa vinculada Dedini S/A Equipamentos e Sistemas é titular e proprietária das marcas – embora tenha informado que busca decisão judicial para consolidação da propriedade de algumas marcas - e de Know how objetos do creditamento ou pagamento de royalties.

Os acionistas da fiscalizada, quem paga royalties, e os acionistas da Dedini S/A Equipamentos e Sistemas, quem recebe royalties, são respectivamente as holdings DDP Participações SA e Dedini SA Administrações e Participações.

Estas, por sua vez, pertencem simultaneamente às empresas Doador AS Participações, AD Participações LTDA e Nidar Participações LTDA, conforme diagrama abaixo. Portanto, verifica-se que tanto a fiscalizada como a Dedini S/A Equipamentos e Sistemas possuem controle societário e direção comum, conforme será melhor discorrido no tópico “3- SOLIDARIEDADE”, restando configurado o vínculo entre as empresas.

(...)

Além disso, é importante salientar que ficou demonstrado no tópico “3- SOLIDARIEDADE” deste relatório que se tratam de empresas do mesmo grupo econômico, caracterizado por unidade de controle por conglomerado familiar, unidade de direção, e relevante confusão patrimonial e econômica, contínua e indefinida.

Nem sequer houve remessas de recursos pela fiscalizada às contas bancárias da DEDINI S/A Equipamentos e Sistemas, como se observa do exame das operações do ano de 2008, por exemplo, mas o que havia de fato eram pagamentos de encargos, custos e despesas da DEDINI S/A Equipamentos e Sistemas (vide tópico 3- SOLIDARIEDADE), eminentemente sustentados com recursos da fiscalizada, que era acobertados pelo artifício dos royalties.

Não haverá direito a dedutibilidade dos royalties, especialmente porque os contratantes constituem, de fato, sob o aspecto econômico, uma só uma empresa, não tendo a transferência de tecnologia ou de marca.

É perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico a restrição à dedutibilidade de custos e despesas das pessoas jurídicas, quando tais encargos operam-se no campo restrito da liberalidade de seus dirigentes. Ou seja, a lei tributária não proíbe a prática de operações mercantis, como a celebrada com empresa vinculada, mas lhes atribui efeitos próprios no campo de apuração do IRPJ.

Diante do exposto, cabe a glosa das despesas com royalties (vide Anexo I deste Relatório) pela falta de averbação dos contratos de royalties no INPI, bem como pelo fato dos créditos ou pagamentos terem sido feitos à pessoa jurídica vinculada e pelos motivos a serem descritos a seguir, cabendo a constituição de ofício dos créditos tributários para a exigência das diferenças devidas.

ATOS ADMINISTRATIVOS

Parecer Normativo CST nº 102, de 12/09/1975: Dedutibilidade de despesas com o pagamento de "royalties" e assistência técnica ou semelhante: c) indedutíveis os "royalties" pagos a sócios, ainda que domiciliados no País.

(...)

2.1.3) Despesas não necessárias

A fiscalizada não tem direito a dedutibilidade dos royalties, pois os contratantes constituem, de fato, sob o aspecto econômico, uma só uma empresa (vide tópico 3- SOLIDARIEDADE), não tendo que se cogitar transferência de tecnologia ou de marca, isto é, não constitui despesa necessária.

O art. 352 do RIR/99 assim dispõe:

Art. 352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).

A fiscalizada foi intimada, por meio do TIF nº 21, a demonstrar, com apresentação de documentação hábil e idônea em meio digital, que a despesa com royalties é necessária para que a empresa mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento. Em resposta, a fiscalizada alegou:

‘A fiscalizada é empresa que atua no mercado de produção de bens de capital sob encomenda. Em razão, necessita para participar de um concurso de venda, qualquer que seja a sua modalidade (concorrência, licitação, tomada de preço, etc.), comprovar ter capacidade e competência para a execução do pretendido contrato de fornecimento.

Nesse sentido, pode-se afirmar que sem qualificação e experiência de uma empresa de bens de capital não tem produto a oferecer para o mercado de equipamento pesados sob encomenda. Essa qualificação e experiência compreendem, de forma não exaustiva, o conhecimento necessário para a pré venda e venda; para projetar, fabricar, montar e colocar em operação; para o pós venda; e todos o mais que compõem o conhecimento de domínio restrito, o qual, ainda que não protegido por meio de propriedade intelectual, é protegido como seu segredo de indústria e comércio.

Em resumo, é o saber como fazer (know how) conhecido e aceito pelo mercado, sobre o qual um cliente comprador tem condições de avaliar e decidir.

No mercado de bens de capital sob encomenda, o know how de uma empresa brasileira geralmente tem origem em contratos de fornecimento de tecnologia com terceiros do exterior, reconhecidos como detentores de tecnologia de ponta. Esses contratos são apresentados e aceitos como de parceria tecnológica, inclusive para o fim de comprovação de experiência. Na execução desses contratos ocorre a absorção da tecnologia e, ao longo do tempo o seu desenvolvimento interno, resultando em uma tecnologia própria.

A fiscalizada atua em diferentes setores de bens de capital sob encomenda como os de: açúcar e etanol; energia e cogeração; cervejaria; alimentos, sucos e bebidas; celulose e papel; cimento; hidroelétricas; petróleo, gás e petroquímica; fertilizantes; siderurgia; mineração e metalurgia. Para todos esses setores detém conhecimento tecnológico obtido como acima colocado.

E assim sendo, forçoso concluir a necessidade de manter contratos de parceria tecnológica de forma a absorver e também manter atualizados as tecnologias do produtos de sua atuação no mercado de bens de capital interno e externo.”

Primeiramente, não há que se falar em despesas necessárias com royalties quando se trata de grupo econômico, caracterizado por confusão patrimonial e econômica e financeira, e unidade de direção e controle, que constitui de fato uma só empresa, pois a fiscalizada pode usar e usufruir as marcas e tecnologia, independentemente de remuneração.

De acordo com o Ato Normativo INPI nº 135 de 15 de abril de 1997, o INPI averbará ou registrará, conforme o caso, os contratos que impliquem transferência de tecnologia, assim entendidos os de licença de direitos (exploração de patentes ou de uso de marcas) e os de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica), e os contratos de franquia. Os contratos deverão indicar claramente seu objeto, a remuneração ou os "royalties", os prazos de vigência e de execução do contrato, quando for o caso, e as demais cláusulas e condições da contratação. O pedido de averbação ou de registro deverá ser apresentado em formulário próprio, por qualquer das partes contratantes, instruído com documentos.

Em segundo lugar, a fiscalizada não demonstrou a efetiva transferência de tecnologia, cujos contratos deixaram de ser averbados no INPI, limitando-se a arguir em termos genéricos tratar-se de fornecimento de tecnologia. Além disso, pagou remuneração pelo fornecimento de tecnologia em valores flagrantemente incompatíveis com a condição da Dedini S/A Equipamentos e Sistemas, que dispõe de reduzido quadro de funcionários e com salários modestos. Para o ano de 2009, por

exemplo, compõe o quadro de trabalhadores da beneficiária dos royalties, conforme a GFIP, apenas 1 engenheiro, o que evidencia a incapacidade de transferir tecnologia (know how) nos montantes que superam R\$36.000.000,00 e R\$22.000.000,00, respectivamente, nos anos de 2008 e 2009.

(...)

Reitere-se que nenhuma demonstração pormenorizada relativa as despesas com royalties de fornecimento de tecnologia, com explicitação da natureza de cada serviço e respectivo montante, foi apresentado.

Na apreciação da remuneração paga pela transferência de tecnologia deverão ser levados em conta os níveis de preços nacional e internacionalmente em contratações similares, conforme previsto na Resolução INPI nº 20/91, art. 12, ou seja, deveria ter sido submetida a análise dos técnicos do INPI o objeto do fornecimento de tecnologia e sua respectiva remuneração, quem arguiriam sua compatibilidade.

Diante do exposto, cabe a exigência de ofício dos créditos tributários decorrentes das glosas de despesas com royalties em razão: a) da falta de averbação dos respectivos contratos no INPI; b) do fato dos créditos ou pagamentos terem sido feitos à pessoa jurídica vinculada; e c) da falta de comprovação, com apresentação de documentação hábil e idônea, da necessidade das despesas com royalties para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento e, inclusive, ausência de demonstração cabal da veracidade, usualidade e normalidade dos fatos, cuja avaliação caberia ao INPI; tudo conforme explanado nos itens 2.1.1, 2.1.2 e 2.1.3 acima e montantes especificados nos Anexos I e III deste Relatório.

3 – SOLIDARIEDADE

Os débitos tributários devidos pela fiscalizada devem ser exigidos solidariamente do grupo DEDINI, tendo em vista a formação de grupo econômico, caracterizado por confusão patrimonial e econômica, com a transferência de vultosos ativos e passivos contínua e indefinidamente entre as empresas, bem como existência de direção, controle e administração comum, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, verbis, conforme será explanado a seguir.

(...)

Diante do exposto, fica demonstrado a formação do grupo econômico DEDINI, caracterizado por unidade de controle por conglomerado familiar, unidade de direção, e confusão patrimonial e econômica, contínua e por tempo indefinido, devendo, portanto, os créditos tributários apurados no presente Auto de Infração e os demais impostos e contribuições não pagos em fase de cobrança, referentes à fiscalizada ou outras empresas do grupo econômico, serem exigidos conjuntamente das empresas solidárias integrantes do conglomerado econômico,

que estão listadas na tabela 3, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, para os débitos fazendários, e art. 30, IX, da Lei 8.212/91, quanto aos débitos previdenciários.

4 – MULTA ISOLADA

A fiscalizada optante pelo lucro real anual pagou a menor, mensalmente, nos anos-calendário de 2008 e 2009, o IRPJ e a CSLL devidos por antecipação calculados com base em balancetes mensais, por deduzir indevidamente na determinação do lucro real despesas de royalties, conforme relatado anteriormente, sujeitando-a à multa isolada lançada de ofício no percentual de 50% sobre o valor que deixou de ser recolhido antecipadamente (vide Anexo II deste Relatório), nos termos da Lei nº 9.430/1996, art 44, verbis.

(...)

5 - MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Foi aplicada a multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre tributos exigidos de ofício em razão da fiscalizada ter praticado os atos previstos no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996, assim redigido:

(...)

O contribuinte suprimiu ou reduziu IRPJ e CSLL, isto é, ocultou, total ou parcialmente, fato gerador da obrigação tributária, impedindo que os tributos nos montantes efetivamente devidos aparecessem para a autoridade da Administração Tributária e esta tomasse conhecimento dos fatos tributáveis, pela vias normais, mediante as condutas de declarar em DIPJ e lançar na determinação do lucro real (vide contabilidade e LALUR) vultosos valores a título de despesas de royalties no País que não cumprem os requisitos legais para dedutibilidade (contratos não averbados no INPI); créditos ou pagamentos à pessoa jurídica vinculada; falta de comprovação, com apresentação de documentação hábil e idônea, da necessidade das despesas para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento) e, principalmente, por não demonstrar cabalmente que os fatos declarados correspondem efetivamente a “royalties”, cuja atribuição de avaliação é do INPI, concluindo-se que estes são inexistentes ou de natureza diversa da alegada.

Os fatos declarados como sendo royalties no País não passaram pela obrigatória avaliação do INPI, que verificaria a efetiva transferência de tecnologia, em que medida, qualidade e quantidade, e se é real e verdadeira a transferência, em benefício do destinatário, ou seja, confirmaria os respectivos montantes e a natureza das despesas como sendo royalties. Assim também os royalties de marcas deixaram de ser submetidos à avaliação do INPI.

E importante salientar que os montantes de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL utilizados no parcelamento beneficiado pela Lei 11.941/2009 para a liquidação de multas e juros são inverídicos, considerando-se as infrações aqui levantadas, devendo ser cancelada a liquidação realizada mediante a utilização de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL. (vide Anexo II deste Relatório)

Tendo em vista o levantamento de infrações à lei (arts. 352, 353 e 355 do RIR/99; Lei 8.137/90, art. 1º, I e II), abuso de personalidade, fraude (não demonstrar que as despesas de royalties (fatos) efetivamente aconteceram (atribuição do INPI)) de confusão patrimonial e econômica (vide tópicos 3.1, 3.7 e 3.8), o Diretor Presidente da fiscalizada, Sérgio Leme dos Santos, também deverá responder solidariamente pelos débitos tributários apurados, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, verbis.

(...)

6 – CONCLUSÃO

A interessada foi submetida a procedimento fiscal do qual resultou na exigência de ofício do IRPJ e CSLL, bem como glosas de prejuízos fiscais de IRPJ e base de cálculo negativa da CSLL, decorrente de glosas de despesas não dedutíveis a título de royalties no País na determinação do lucro real, com encerramento parcial da ação fiscal, devendo responder solidariamente pelos débitos tributários as empresas do grupo econômico e o Diretor Presidente da fiscalizada.

O valor total do crédito tributário constituído, para o ano-calendário de 2008 e 2009, é de R\$ 67.121.094,20 (sessenta e sete milhões, cento e vinte e um mil, noventa e quatro reais e vinte centavos), já incluídos os valores devidos a título de principal, multa e juros.

(...)”

Impugnação

pleitos:

A peça impugnatória da Contribuinte-Autuada é concluída com os seguintes

“(…) III - OS PEDIDOS

(...)

142. Ex positis, é a presente para requerer dignem-se Vossas Senhorias acolher a presente Impugnação, para que, julgando-a procedente, sejam cancelados os Autos de Infração de IRPJ e de

CSLL, tendo em vista que: (i) com a revogação do artigo 74 da Lei n 9 3.470/58 pelos artigos 51 e 72 da Lei n 4.506/64, deixou de existir, em lei, qualquer condição ou limite específicos de dedutibilidade para royalties pagos entre empresas brasileiras, de tal maneira que não tendo a autoridade fiscal, sendo dele esse dever, provado a sua eventual desnecessidade, ou porque se faz notória a sua necessidade à atividade da Requerente e à manutenção de sua fonte produtora (RIR/99, art. 299), faz-se indisputável a dedutibilidade dos royalties pagos à empresa Dedini S.A. Equipamentos e Sistemas; ou, subsidiariamente: (ii) estão preenchidas pela Requerente todas as condições juridicamente possíveis de ser e efetivamente previstas em lei, de sorte que, também, por esse motivo, há de ser aceita a dedutibilidade dos royalties pagos à Dedini S.A. Equipamentos e Sistemas.

143. Eventualmente assim não decidindo essa d. Delegacia de Julgamento, requer-se, subsidiariamente, seja ao menos, cancelado o Auto de Infração de CSLL, uma vez que, nesse particular, e segundo precedente anteriormente visitado, "a glosa de despesas, motivada pelo limite de dedutibilidade estabelecido na legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente a royalties, não afeta a base de cálculo do tributo, por falta de previsibilidade legal", sem prejuízo do fato de que, também aqui, devendo, a autoridade fiscal não provou a desnecessidade dos royalties pagos ou porque, novamente, é notória a necessidade dessa despesa na aceção do artigo 299 do RIR/99.

144. Na eventualidade de assim não decidir essa d. Delegacia de Julgamento, requer-se, ainda subsidiariamente, sejam reduzidas as exigências fiscais formalizadas pelos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, mediante: (1.) o devido recálculo da base de cálculo dos tributos ora em cobrança, (1.1.) com a dedução da CSLL base de cálculo do IRPJ, (1.2.) do IRPJ da base da CSLL e (1.3.) do correto aproveitamento do benefício do PAT no tocante ao IRPJ, sem, portanto, as indevidas limitações impostas por atos normativos infralegais; (2.) a anulação (2.1.) da multa isolada de 50% e (2.2.) das multas de 150% e 75%, (2.3.) ou a sua redução, a critério de Vossas Senhorias, a patamar minimamente razoável e proporcional, que não devem superar 20%: e, na eventualidade de não serem anuladas as multas de ofício, (3.) o afastamento da incidência dos juros moratórios de todas as multas de ofício aplicadas.

145. Adicionalmente, e de forma independente dos pedidos acima formulados, requer-se a anulação do Auto de Infração quanto à caracterização de grupo econômico, uma vez que a Autoridade Fiscal não conseguiu provar, à suficiência, a sua existência (quando muito se provou a existência de um grupo de

empresas), fato que, por si só, é incapaz de gerar a solidariedade pelas dívidas fiscais, de maneira que as empresas tidas como responsáveis não poderão responder por dívidas da Requerente, e vice-versa.

146. Tendo em vista que o montante apurado por meio do presente Auto de Infração guarda relação direta de prejudicialidade com aquele do procedimento administrativo nº-13888.724397/2012-84 (aumento da base de cálculo do lucro real relativa às glosas do prejuízo fiscal e da base negativa de 2007), requer-se o apensamento e julgamento conjunto desta Impugnação Administrativa com aquela; ali apresentada. (...)”

Impugnação dos Coobrigados

As peças impugnatórias das Empresas Coobrigadas trazem a seguinte conclusão e pedidos:

“(…)

43. Ex positis, é a presente para requerer dignem-se Vossas Senhorias acolher a presente Impugnação, para que, julgando-a procedente, anular o Auto de Infração em desfavor Requerente, assim sendo: (i) pelo simples fato de inexistir lei específica autorizando a responsabilidade solidária, por grupo econômico, em se tratando de IRPJ e de CSLL; (ii) na medida em que, sob qualquer prisma, não há o grupo econômico entre, na realidade, o grupo de empresas identificados pela arbitrariedade fiscal; (iii) pelo fato de a Autoridade Fiscal, ainda que porventura se..mite a existência de um grupo econômico, não ter logrado êxito em comprovar a existência do chamado "interesse comum" no fato gerador do IRPJ e da CSLL, tal como exigido pelo artigo 124, I, do Código Tributário Nacional e reiterada jurisprudência do C. STJ; e (iv) porquanto, estando no artigo 30 da Lei 8.212/91 a previsão da responsabilidade pretendida, e se referindo esse artigo apenas às contribuições nela previstas, não estão contempladas, nessa regra, o IRPJ e a CSLL objeto dos Autos de Infração ora impugnados, sendo certo, em relação ao último, e em reforço, que seu regramento está na Lei nº 7.798/89 (e, não, na L. 8.212/91).

44. Na remotíssima hipótese de os fundamentos acima serem vencidos, o que se admite pelo princípio da eventualidade, ainda assim deve ser acolhida a presente impugnação, para que (v) eventual responsabilidade solidária se restrinja à CSLL, e isso somente se se entender que esse tributo tenha a sua disciplina também regida pela Lei n 9 8.212/91, e tendo em vista não há regra dessa natureza (responsabilidade de grupo econômico) atinente ao IRPJ.

45. Requer-se, ainda, que seja essa Impugnação julgada em concomitância com eventuais outras apresentadas pelas empresas autuadas, a fim de evitar decisões conflitantes.

(...)"

Impugnação do Sr. Sergio Lemos Santos

Na peça impugnatória do Sr. Sergio Lemos Santos tem-se as seguintes conclusões (fls. 7974 e 7975):

“(..."

99. *Ex positis, é a presente para requerer dignem-se Vossas Senhorias acolher a presente Impugnação, para que, julgando-a procedente, anular o Auto de Infração quanto à responsabilidade constituída em desfavor do Requerente, tendo em vista que passou longe de comprovar a presença dos requisitos do artigo 135 do CTN.*

100. *Subsidiariamente, requer-se sejam cancelados os Autos de Infração do IRPJ e de CSLL, tendo em vista que: (i) com a revogação do artigo 74 da Lei nº 3.470/58 pelo artigo nº 51 e 72 da Lei nº 4.506/64, deixou de existir, em lei, qualquer condição ou limite específicos de dedutibilidade para royalties pagos entre empresas brasileiras.*

101. *Na eventualidade de assim não decidir essa d. Delegacia de Julgamento, requer-se, subsidiariamente, seja, ao menos, cancelado o Auto de Infração de CSLL uma vez que, nesse particular, e segundo precedente anteriormente visitado, "a glosa de despesas, motivada pelo limite de dedutibilidade estabelecido na legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente a royalties, não afeta a base de cálculo do tributo, por falta de previsibilidade legal".*

102. *Na eventualidade de assim não decidir essa d. Delegacia de Julgamento, requer-se, ainda subsidiariamente, sejam reduzidas as exigências fiscais formalizadas pelos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, mediante: (1.) o devido recálculo da base de cálculo dos tributos ora em cobrança, (1.1.) com a dedução da CSLL base de cálculo do IRPJ, (1.2.) do IRPJ da base da CSLL e (1.3.) do correto aproveitamento do benefício do PAT no tocante ao IRPJ, sem, portanto, as indevidas limitações impostas por atos normativos infralegais; (2.) a anulação (2.1.) da multa isolada de 50% e (2.2.) das multas de 150% e 75%, (2.3.) ou a sua redução, a critério de Vossas Senhorias, a patamar minimamente razoável e proporcional, que não devem superar 20%; e, na eventualidade de não serem anuladas as multas de ofício, (3.) o afastamento da incidência dos juros moratórios de todas as multas de ofício aplicadas.(...)"*

Acórdão nº 14-47.991 - 5ª Turma da DRJ/POR

De pronto ressaltou-se que, conforme asseverado pela ora recorrente as matérias em litígio foram objeto de lançamento de ofício para o ano calendário de 2007 no processo 13888.724397/2012-84, cuja impugnação foi apreciada pela mesma DRJ/RPO no acórdão 14-43.284 de 29/7/2013.

Na decisão do mérito, então, restou a aplicação do princípio da decorrência e adoção dos fundamentos do voto condutor daquele acórdão, da lavra do ilustre Julgador Auditor-Fiscal Emerson Catureli, dos quais serão destacados alguns pontos a seguir:

“(...) Não procede a alegação de que, os arts. 52 e 71 da Lei nº 4.506/1964 regularam inteiramente a matéria versada no art. 74 da Lei nº 3.470/1958, razão pela qual teria havido revogação tácita desse dispositivo.

Essa matéria já foi objeto de apreciação pela mais alta corte judicial do país, que entendeu não ter havido revogação tácita do art. 74 da Lei nº 3.470/1958, pois a Lei nº 4.506/1964 não regulou inteiramente a matéria, dispondo diversamente apenas em relação aos domiciliados no exterior, da mesma forma como dispôs o Decreto nº 85.450/190, em seus arts. 233 e seguintes.(...)

(...)

Destarte, as limitações à dedutibilidade de royalties pagos entre empresas brasileiras previstas no art. 74 da Lei nº 3.470/1958 permanecem vigentes, razão pela qual a base legal do art. 355, § 3º, do RIR, contrariamente ao que alega a impugnante, permanece em vigor.

(...)

Diante desse comando, deve o contribuinte comprovar que houve a averbação ou registro no INPI do ato ou contrato que deu causa ao pagamento dos royalties.

A impugnante alega que não lhe pode ser exigida a comprovação da referida averbação ou registro, pois as marcas “Dedini” estiveram, por anos e anos, registradas no INPI em nome da M. DEDINI METALÚRGICA LTDA e da NG METALÚRGICA LTDA, de modo que nunca foi juridicamente possível à DZ S/A averbar ou registrar no INPI os contratos de licenciamento firmados com a DEDINI. Aduz que o registro dessas marcas é objeto de discussão judicial entre essas empresas, de modo que a dedutibilidade dos royalties pagos deve ser admitida a partir da data em que a DZ S/A ajuizou ação com o fim de reaver a propriedade das marcas licenciadas e pelas quais a DEDINI pagou royalties, ação essa que foi proposta em 2000.

Quanto a essas alegações, é preciso ressaltar, de início, que a glosa de despesas de royalties que deu causa aos lançamentos envolveu dois contratos distintos. O primeiro deles é o “Contrato de Licença de Uso de Marca e Outras Avencas” (DIB nº 521/2006), por meio do qual a DEDINI obrigou-se a pagar à DZ S/A 1% da receita de venda líquida mensal pela licença de uso das marcas de propriedade desta. O segundo deles é o

“Contrato de uso de Bens Intangíveis” (DIB nº 001/2007), mediante o qual a DEDINI obrigou-se a pagar à DZ S/A 2,5% da receita de venda líquida mensal pela licença de uso das tecnologias patenteáveis ou não, know how e goodwill de titularidade da DZ S/A.

As alegações da impugnante relativas à impossibilidade de averbação do contrato de licenciamento das marcas “Dedini” evidentemente não alcançam a glosa das despesas de royalties decorrentes do “Contrato de uso de Bens Intangíveis” (DIB nº 001/2007), pois nesse caso não havia qualquer óbice ao registro do contrato, nos termos do art. 211 da Lei nº 9.279/1996 (...)

(...)

(...) as operações societárias que transferiram a titularidade das marcas “Dedini” à DZ S/A ocorreram todas em 1996. Até o ano 2000 esta empresa, integrante do mesmo grupo societária que a DEDINI, permaneceu inerte, sem providenciar as devidas alterações de registros das marcas no INPI. Somente em 2000 foi ajuizada ação para que fosse declarado que a DZ S/A era, de fato, a titular das marcas. A ação ordinária 2000.51.01.005226-2, na qual foi discutida a titularidade das marcas, que tramitou perante a 27ª Vara da Justiça Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, foi julgada procedente em 2008, conforme a sentença de fls. 1747-1752, com declaração de que a DZ S/A é a titular das marcas “Dedini”. Também o TRF da 2ª Região prolatou acórdão (fls. 1755-1780) no mesmo sentido, acórdão esse que transitou em julgado em 25/01/2011 (...)

(...)

Diante disso, a impossibilidade de averbação no INPI do “Contrato de Licença de Uso de Marca e Outras Avencas” (DIB nº 521/2006) foi provocada pela própria inércia da DZ S/A em promover as alterações devidas no registro, empresa esta integrante do mesmo grupos societário da DEDINI.

Mais que isso, a DEDINI tinha ciência, quando da celebração desse contrato, da existência de demanda judicial entre a DZ S/A e as empresas M. DEDINI METALÚRGICA LTDA e NG METALÚRGICA LTDA acerca da titularidade das marcas “Dedini” (...)

(...)

Destarte, a DEDINI, quando da celebração do contrato, já tinha ciência de que estaria impossibilitada, enquanto não houvesse o deslinde da demanda judicial, de averbá-lo no INPI, de modo que o descumprimento do requisito legal para que fosse dedutível a despesa de royalties já era de seu conhecimento quando o acordo foi firmado.

Por essas razões, seus argumentos são improcedentes.

(...)

Nos termos do art. 353, I, do RIR/1999, cuja base legal é o art. 71, parágrafo único, “d”, da Lei nº 4.506/1964, prescreve que são indedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes. O legislador, por meio dessa norma, pretendeu evitar que, sob o pretexto de pagamento de royalties, houvesse distribuição de recursos com outros fins a pessoas ligadas.

Na situação versada nos autos, apurou a autoridade autuante que, além do controle societário comum, as duas empresas estavam sediadas no mesmo endereço (Rod. Rio Claro, Km 26,3, Piracicaba/SP). Ademais, constatou que há pagamentos de obrigações e de recebimentos de direitos da DZ S/A em montantes vultosos, consoante demonstrativos de controle e apuração de mútuos do ano de 2009. A própria contabilização dos lançamentos de royalties foi feita em conta contábil denominada “transações coligadas”. Além disso, o Sr. Sérgio Leme dos Santos, presidente do grupo Dedini, reconheceu, em declaração, a condição de grupo econômico. Todas essas circunstâncias revelam o caráter de liberalidade do dispêndio.

Diante de todos esses fatos, a melhor interpretação é no sentido de que o art. 353, I, do RIR/1999 veda a dedutibilidade das despesas a título de royalties pagas pela DEDINI à DZ S/A.

(...)

(...) a partir da vigência do art. 28 da Lei nº 9.430/1996, aplicam-se CSLL as mesmas vedações e limitações para dedução de custo e despesas do IRPJ, salvo disposição contrária expressa em Lei.

(...)

A dedutibilidade da CSLL na apuração do IRPJ é vedada expressamente pelo art. 1º da Lei nº 9.316/1996. A autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional.

(...)

Pelas mesmas razões, é descabida a dedução do IRPJ na apuração da CSLL, já que o art. 2º da Lei nº 7.689/1988 é expresso ao estabelecer que base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

A impugnante sustenta que deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento do benefício fiscal do PAT exclusivamente segundo as regras previstas na Lei nº 6.321/1976 e na Lei nº 9.532/1997, sem as limitações impostas ou valores máximos estabelecidos por qualquer ato normativo infralegal de natureza regulamentar, especialmente a Instrução Normativa nº 267/2002.

No tocante a essas alegações, é preciso esclarecer que os autos de infração foram lavrados como consequência da glosa de despesas contabilizadas pelo contribuinte a título de royalties. A matéria versada nos autos, portanto, nada tem a ver com o benefício fiscal do PAT.

(...)”

Por todo o exposto entendeu-se pela manutenção integral das glosas.

Impugnação dos Coobrigados

Entendeu-se que restou comprovada a formação de grupo econômico, caracterizado por confusão patrimonial e econômica, com a transferência de vultosos ativos e passivos contínua e indefinidamente entre as empresas, bem como existência de direção, controle e administração comum, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Quanto ao Diretor Presidente da fiscalizada, Sérgio Leme dos Santos, também firmou-se o entendimento de que este deveria responder solidariamente pelos débitos tributários apurados, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Foram então transcritas constatações do Relatório Fiscal, aproveitadas pela Autoridade Julgadora como razão de decidir:

“(...) Confusão patrimonial e econômica conforme operações constantes dos demonstrativos de apuração e controle de mútuo Verifica-se, pelo exame dos

demonstrativos de apuração e controle de mútuo, que a fiscalizada assume a função de pagar as obrigações e receber direitos das demais empresas do grupo econômico, sob alegação de tratar-se de operações acobertadas por contratos de mútuos, que permanecem indefinidamente em aberto.

É nesse contexto que se verifica a “confusão patrimonial” e de administração,

com a fiscalizada realizando de forma contínua numerosas transações de valores expressivos, superando o montante de R\$ 200 milhões no ano-calendário de 2009, conforme especificado na tabela 2 abaixo, através de pagamentos de encargos, custos e despesas e recebimento de receitas das/pelas demais empresas do grupo econômico. Esta prática implica em notória transgressão da segregação absoluta do patrimônio ou da gestão da entidade, ou seja, inexistência da separação das operações entre as empresas, qualificando a confusão patrimonial e de negócios.

(...)

Ao examinar os dados cadastrais das empresas do conglomerado econômico, verifica-se que a maioria delas estão sediadas,

conforme especificado abaixo, no mesmo ou endereços próximos, a saber, Rodovia Rio-Claro Piracicaba, Km 26,3. Além disso, os telefones de contato são idênticos, bem como a Caixa Postal para recebimento de objetos de correspondências, conforme especificado abaixo. É importante registrar que as empresas controladoras do grupo Doador S/A Participações, Nidar Participações LTDA e A D Participações LTDA funcionam exatamente no mesmo prédio.

(...)

3.3 Quadro societário

Todas as empresas do grupo pertencem e são controladas pelas mesmas pessoas jurídicas, a saber, Doador S/A Participações, Nidar Participações LTDA e A D Participações LTDA, que são constituídas por sócios ou acionistas que são do mesmo grupo familiar (vide sobrenome DEDINI).

(...)

3.4 Procuradores e mandatários A condução das pessoas jurídicas integrantes do agrupamento tem em comum os diretores administradores Sérgio Leme dos Santos e José Luiz Olivério, que atuam individualmente ou em conjunto (...)

(...)

3.5 Prestadores de serviços. Setor contábil e fiscal, e assistência social, médica, hospitalar e odontológica em comum.

As empresas integrantes do grupo econômico possui a mesma contadora contadora (empregada da fiscalizada), Sra. Lisiane Uesono, conforme informações do SPED contábil, DIPJ e DACON, que é responsável pela contabilidade de todas as empresas do grupo, ou seja, é remunerada pela fiscalizada, mas presta serviços para todas as empresas do grupo.

Os empregados, conselheiros e diretores, bem como os dependentes, das empresas do grupo DEDINI compartilham da mesma empresa de assistência social, inclusive médica, hospitalar e odontológica, a Dedini Serviço Social, CNPJ 54.373.964/0001-04, cujos presidentes são os Srs. Sérgio Leme dos Santos e José Luiz Olivério, que são os próprios administradores do grupo econômico Dedini (vide eprocesso 13888.000427/2011-82).

(...)

3.8 Exame das transações com/da DEDINI S/A Equipamentos e Sistemas

Apreciando os pagamentos que a fiscalizada fez à DEDINI S/A Equipamentos e Sistemas, CNPJ 67.541.961/0001-84, ano de 2008, que alegou terem sido feitos a título de royalties, verifica-se que estes não se referem à remessas de recursos para as contas bancárias da beneficiária dos alegados royalties, mas sim representavam pagamentos de encargos, custos e despesas da DEDINI S/A Equipamentos e Sistemas feitos diretamente pela fiscalizada, conforme comprovantes, perfazendo o montante de

R\$ 41.143.474,56, valor próximo ao faturamento da beneficiária, ou seja, quase todas as operações da DEDINI S/A Equipamentos e Sistemas eram sustentadas financeiramente com recursos provenientes da fiscalizada.

Ademais, verifica-se da análise da contabilidade da DEDINI S/A Equipamentos e Sistemas, CNPJ 67.541.961/0001-84, período 2007 a 2010, que esta continuamente e indefinidamente repassa suas despesas para pagamento pela fiscalizada, conforme já explanado, e também mantém operações de mútuo com as demais empresas, identificadas abreviadamente nos lançamentos contábeis por AD, DOADO, NIDAR, DDN, SERV, DRE, situação que demonstra, mais uma vez, a intercomunicação patrimonial.

Por fim, é importante salientar que a fiscalizada faz arrendamento dos parques industriais completos pertencentes à Dedini S/A Equipamentos incluindo imóveis e todos seus móveis, máquinas, equipamentos, ferramentas e utensílios que os guarnecem(...)

(...)

A partir do momento em que se estabelece a relação de grupo entre sociedades, especialmente um grupo de fato, com centralização e subordinação entre os entes agrupados, diversas empresas são reunidas para formar um ente de natureza econômica destinado ao atendimento dos objetivos determinados pela empresa controladora. As sociedades dominadas, portanto, servem como mero instrumento para consecução do fim determinado pela dominante, atuando como se fossem simples prepostas.⁶ Diante do exposto, fica demonstrado a formação do grupo econômico DEDINI, caracterizado por unidade de controle por conglomerado familiar, unidade de direção, e confusão patrimonial e econômica, contínua e por tempo indefinido, devendo, portanto, os créditos tributários apurados no presente Auto de Infração e os demais impostos e contribuições não pagos em fase de cobrança, referentes à fiscalizada ou outras empresas do grupo econômico, serem exigidos conjuntamente das empresas solidárias integrantes do conglomerado econômico, que estão listadas na tabela 3, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, para os débitos fazendários, e art. 30, IX, da Lei 8.212/91, quanto aos débitos previdenciários.

Tendo em vista o levantamento de infrações à lei (arts. 352, 353 e 355 do RIR/99; Lei 8.137/90, art. 1º, I e II), abuso de personalidade, fraude (não demonstrar que as despesas de royalties (fatos) efetivamente aconteceram (atribuição do INPI)) de confusão patrimonial e econômica (vide tópicos 3.1, 3.7 e 3.8), o Diretor Presidente da fiscalizada, Sérgio Leme dos Santos, também deverá responder solidariamente pelos débitos tributários apurados, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, verbis.”

Fora mantida, portanto, a responsabilização de todos os coobrigados.

Multa de Ofício Qualificada – Multa Isolada – Taxa Selic

Entendeu-se que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. No tocante à taxa Selic, a utilização desta como juros de mora estaria fundamentada no artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

Quanto a multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso I da Lei 9.430/1996, para a aplicação da multa no patamar de 75%, entendeu-se que basta a constatação, em procedimento de ofício, de infração à legislação tributária, da qual resulte falta de recolhimento do tributo ou contribuição, por parte da contribuinte. Firmou-se que é exatamente este o caso aqui tratado, no qual restou evidenciada a inobservância das normas para a regular segregação, na escrituração da pessoa jurídica fiscalizada, dos atos não cooperados, fato que resultou a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos.

Quanto a multa qualificada, entendeu-se que, segundo o que se depreende dos autos, a contribuinte estava perfeitamente consciente de que essas despesas de royalties não têm qualquer substância econômica e foram gerados artificialmente em operações realizadas intragrupo. Desta forma verificou-se que foram criadas condições para impedir dolosamente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, razão pela qual votou-se por manter a qualificação da multa de ofício.

Diante do disposto no art. art. 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341/2011, fora mantida a multa de ofício isolada. A autoridade julgadora baseou-se em entendimento já consolidado outrora, firmando a inobservância do pagamento estimado implica a aplicação de penalidade isolada, nos exatos termos do art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996. Concluindo-se com o raciocínio de que fato gerador da penalidade é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, qual seja, a falta do pagamento do imposto e da contribuição por estimativa, no prazo legal estabelecido, e ocorre exatamente no momento em que inadimplida referida prestação.

Conclusão

Diante do exposto, votou-se no sentido de julgar improcedentes as impugnações interposta pela Contribuinte e todos os coobrigados, para manter integralmente as exigências consubstanciadas no presente processo.

Recurso Voluntário

A ora recorrente em suas razões ao recurso voluntário requer que sejam cancelados os autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados tendo em vista que:

(i) quando realizados entre empresas nacionais, o registro dos contratos de licença no INPI não constitui condição limitante a direito, bem como;

(ii) subsidiariamente, deve ser afastada, no caso concreto, a condição atinente ao registro do contrato no INPI, ou a sua aceitação como cumprida, devido a se configurar um dever impossível de cumprido pela Recorrente ou pela Dedini S.A. Equipamentos e Sistemas;

(iii) restou comprovada a necessidade de pagamento dos royalties para o pleno exercício das atividades da Recorrente; (iv) inexistente sociedade entre a recorrente e a detentora dos direitos intangíveis;

(v) não houve qualquer prejuízo ao erário público, porquanto a receita deduzida da base de cálculo da Recorrente se inclui na base de cálculo da recebedora dos royalties. Pleiteia que seja cancelado o auto de infração de CSLL, tendo em vista

(vi) a inaplicabilidade dos limites/condições de dedutibilidade à CSLL por ausência de disposição legal;

(vii) por fim, requer que seja afastada a multa de ofício aplicada, a impossibilidade de sua cumulação com a multa isolada, e a ausência de intuito de fraude da Recorrente que justifique a aplicação da multa qualificada de 150%, bem como a impossibilidade da incidência dos juros sobre a multa de ofício.

As empresas responsabilizadas solidariamente em suas razões aos recursos voluntários requerem seja declarada a ilegitimidade passiva com consequente exclusão do polo passivo da obrigação tributária, porquanto:

(i) inexistente responsabilidade solidária por suposto grupo econômico de fato;

(ii) inexistente norma ordinária positivadora da hipótese de responsabilidade por grupo econômico de fato;

(iii) inexistente grupo econômico de fato (mas sim, tão somente, de um grupo de empresas) e não há de prova acerca da existência de uma unidade diretiva ou centro decisório comum;

(iv) inexistente prova do interesse comum no fato gerador;

(v) não tem responsabilidade pelas supostas infrações (multa cometidas por outra empresa;]

(vi) são inaplicáveis as normas invocadas pelos AIIM's;

(vii) por fim, repete as alegações contidas no recurso voluntário da autuada quanto ao mérito da presente causa, as multas aplicadas e incidência dos juros sobre a multa de ofício.

O Sr. Sergio Lemos Santos, Diretor Presidente da fiscalizada, alegou em seu recurso voluntário sua ilegitimidade passiva com a consequente exclusão do polo passivo da presente obrigação tributária uma vez que não houve a comprovação da prática das condutas previstas no art. 135, III, do CTN a justificar sua responsabilização.

Por fim, repete as alegações contidas no recurso voluntário da autuada quanto ao mérito da presente causa, as multas aplicadas e incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Contra-razões ao Recurso Voluntário

Da análise dos autos e da jurisprudência que vem se moldando em relação a casos pontuais, foram concretizadas as seguintes conclusões:

“II – Da validade da autuação fiscal quanto à autuada

(...)

(...) agregado ao judicioso acórdão da DRJ e a jurisprudência do CARF favorável à tese fazendária, devem ser rejeitados os argumentos da recorrente, e mantida a glosa das despesas com royalties em razão: a) da falta de averbação dos respectivos contratos no INPI; b) do fato dos créditos ou pagamentos terem sido feitos à pessoa jurídica vinculada; e c) da falta de comprovação, com apresentação de documentação hábil e idônea, da necessidade das despesas com royalties para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento e, inclusive, ausência de demonstração cabal da veracidade, usualidade e normalidade dos fatos, cuja avaliação caberia ao INPI; tudo conforme consta do robusto e judicioso Relatório de Fiscalização.

(...)

III – Da legalidade da multa isolada e da possibilidade de aplicação da multa isolada com a multa de ofício.

(...)

Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum bis in idem. Data maxima venia, a recorrente cometeu dois atos ilícitos, previstos em lei, e a lei dispõe uma pena para cada um deles.

(...)

Diante do exposto e considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa.

(...)

IV – Da legalidade da multa qualificada. Configuração da fraude, na modalidade simulação.

(...)

Tudo considerado, conclui-se que a recorrente: (i) em suas condutas, conforme descrito os fatos e os elementos pelo Relatório Fiscal evidenciaram a intenção da recorrente de prejudicar terceiros, no caso, o Fisco, e não a de realizar sua efetiva atividade econômica. Restou cabalmente comprovado que houve fraude que arquitetou-se mediante as condutas de declarar em DIPJ e lançar na determinação do lucro real (vide contabilidade e LALUR) vultosos valores a título de despesas de royalties no País que não cumprem os requisitos legais para dedutibilidade (contratos não averbados no INPI; créditos ou pagamentos à pessoa jurídica vinculada; falta de comprovação, com apresentação de documentação hábil e idônea, da necessidade das despesas para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento) e, principalmente por não demonstrar cabalmente que os fatos declarados correspondem efetivamente a “royalties”, cuja atribuição de avaliação é do INPI, concluindo-se que estes são inexistentes ou de natureza diversa da alegada, a fim de deduzir de forma indevida despesas de royalties no País que não cumprem os requisitos legais para dedutibilidade, reduzindo de forma ilegal a base de cálculo dos tributos devidos (evasão de tributos) (ii) como resultado de sua conduta dolosa, pagaria menos impostos e contribuições, com evidente prejuízo ao Erário; (iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente; (iv) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Destarte, resta caracterizado o intuito da fraude, na medida em que, conforme restou demonstrado, a recorrente expressou sua vontade livre e consciente ao enveredar pelo caminho da evasão fiscal, participando de negócios que afrontam o ordenamento pátrio, que dá ensejo à aplicação da multa de 150%.

(...)

V – Da legalidade da incidência dos Juros sobre a Multa de Ofício.

(...)

Pela sistemática dos recursos repetitivos, o eg. STJ decidiu que "a Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, ex vi do disposto no artigo 13, da Lei 9.065/95" (RESP 1.073.846/SP).

Portanto, por aplicação do art. 62-A do Anexo do RICARF, deve-se manter a incidência da SELIC sobre os créditos

tributários lançados, tendo em vista a posição consolidada do eg. STJ, rejeitando a tese da recorrente.

(...)

VI – Dos recursos voluntários das empresas responsabilizadas solidariamente e do Sr. Sergio Lemos Santos, Diretor Presidente da autuada-recorrente.

(...)

No caso dos presentes autos, o lançamento em comento demonstrou de forma clara e suficiente o interesse comum (econômico e jurídico) dos responsáveis tributários solidários na situação que constituiu os fatos geradores dos tributos apurados. De forma inequívoca, expôs o auto de infração que as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico de fato e os administradores participaram ativamente da realização da situação que constituiu os fatos geradores (interesse comum jurídico), como participaram economicamente dos resultados advindos desses fatos (interesse comum econômico). Os responsáveis solidários identificados pelo lançamento tanto participavam da realização dos negócios que deram origem ao fato gerador dos tributos apurados.

Ora, uma vez tendo sido configurada tal moldura fática, outra conclusão não poderia ter sido adotada senão a aplicação do art. 124, I, do CTN, o qual determina a responsabilidade solidária dos indivíduos interessados, ou seja, sem benefício de ordem (podendo a dívida ser cobrada de qualquer um e a qualquer tempo, respeitados, logicamente, os prazos decadenciais e prescricionais).

Quanto ao Sr. Sergio Lemos Santos, Diretor Presidente da autuada-recorrente, também restou cabalmente demonstrado pela Fiscalização suas diversas praticas contrarias à lei (arts. 352, 353 e 355 do RIR/99; Lei 8.137/90, art. 1º, I e II), abuso de personalidade, fraude (não demonstrar que as despesas de royalties (fatos) efetivamente aconteceram (atribuição do INPI)) de confusão patrimonial e econômica (vide tópicos 3.1, 3.7 e 3.8 do Relatório de Fiscalização), ensejando a sua responsabilidade com base nos art. 1359, III, do CTN.

(...)

(...) mostra-se que o lançamento em tela configurou de forma correta e suficiente a responsabilidade tributária solidária dos integrantes do grupo econômico envolvidos e com o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. O interesse comum (jurídico e econômico) aferido pela Fiscalização torna inquestionável o vínculo de responsabilidade atribuído.

Por fim, informamos que quanto as alegações dos responsabilizados solidariamente sobre o mérito da presente causa, as multas aplicadas e os juros incidente sobre a multa de ofício, nos reportamos e reiteramos os argumentos contidos nos tópicos III, IV e V da presente peça.

(...)

VII – Da Conclusão.

Face ao exposto, requer a União (Fazenda Nacional) seja negado provimento in totum aos recursos voluntários interpostos pela autuada e pelos responsáveis solidários, mantendo-se incólume o hígido lançamento fiscal questionado.”

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado Relator

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Do Mérito

Para melhor noção dos temas que serão abordados no decorrer da parte meritória deste voto, de forma prática e didática serão delineados a seguir os pontos a serem enfrentados:

- a) da suposta falta de averbação dos respectivos contratos no INPI;
- b) do fato dos créditos ou pagamentos terem sido feitos supostamente à pessoa jurídica vinculada;
- c) da suposta falta de comprovação, com apresentação de documentação hábil e idônea, da necessidade das despesas com royalties para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento e, inclusive, a suposta ausência de demonstração cabal da veracidade, usualidade e normalidade dos fatos; e
- d) a suposta validade da extensão do lançamento em relação à glosa do IRPJ, para a apuração da CSLL.

Quanto ao primeiro ponto, essencial que se divida a análise em duas partes: inicialmente deverá ser elucidado se há imposição legal para a averbação dos contratos no INPI como uma premissa para a dedutibilidade dos royalties pelo uso ou cessão da marca; e, assim, dependendo da conclusão atingida, se o recorrente de fato averbou a contratação perante o INPI.

De modo direto e claro, a lei expressamente condiciona a possibilidade de dedução dos royalties pagos em relação ao uso ou cessão da marca e à transferência de tecnologia, ao prévio registro do contrato perante o INPI. A redação do art. 355, §3º do RIR/99 é inequívoca neste sentido, *in verbis*:

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

(...)

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

Reitera-se que a dicção legal do supracitado normativo, em pleno vigor e validade, é veemente no sentido condicionar a dedutibilidade dos royalties pagos à obrigatoriedade de averbação do contrato referente ao uso ou cessão da marca ou transferência de tecnologia perante o INPI.

Quanto a este ponto, instaurou-se discussão calorosa quanto à criação da Lei nº 4506/64, especificamente diante do conteúdo normativo de seu art. 71, que teria colocado em xeque a aplicação fática do art. 74 da Lei nº 3740/58. Fosse verdadeira e legalmente possível tal assertiva, cairia por terra a manifestação válida do art. 355, §3º do RIR/99.

No entanto, deve-se deixar claro que a Lei nº 4506/64, apesar de inovar e trazer modificações a sistemática de dedutibilidade dos “royalties”, em nada atingiu as disposições legais da Lei nº 3470/58.

Enquanto a primeira traz específicas definições sobre a dedutibilidade de royalties referentes ao uso de marcas de indústrias e comércio pagos ou creditado a beneficiários domiciliados no exterior, a segunda, de modo abrangente, acaba por abarcar a garantia dos limites de dedutibilidade no que tange aos pagamentos de royalties pelo uso de marca em favor de beneficiário residente no Brasil. Valida-se, assim, por consequência lógica, a aplicação do art. 355, §3º do RIR/99.

A jurisprudência administrativa do CARF e judicial (STF) são dominantes no entendimento que ora se delineaia:

DCTF. DIPJ. DIVERGÊNCIAS.

Constatado que os débitos confessados em DCTF são inferiores aos valores informados em DIPJ, dada a discriminação de bases de cálculos constantes nesta última, prevalecerão as informações

contidas na DIPJ, salvo se o contribuinte demonstrar o contrário.

DESPESAS. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE MARCAS.

A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de royalties decorrentes de exploração de marcas, somente será admitida a partir da averbação do respectivo contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, decorrentes da obtenção de créditos presumidos, que possuam vinculação, ainda que indireta, com a aplicação dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, caracterizam como subvenção para investimento, podendo ser excluída na determinação do lucro real.

DESPESA. DÉBITO PARCELADO.

A despesa com tributos é dedutível na apuração do lucro real segundo o regime de competência. Compete ao contribuinte provar que não deduziu no tempo oportuno tal gasto, se intenta excluí-lo do lucro real de período ulterior.

(Acórdão nº 1402002.243 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - 18 de janeiro de 2016)

PROGRAMAS DE DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO INDUSTRIAL (PDTI). INCENTIVOS FISCAIS. ROYALTIES. RESTITUIÇÃO. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC.

Devem incidir sobre os créditos tributários dos sujeitos passivos, decorrentes da devolução de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os valores remetidos ou creditados a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de pagamento de royalties e vinculados a contratos de transferência de tecnologia, averbados no Instituto Nacional de Propriedade Industrial, a partir de 01 de janeiro de 1996, os juros equivalentes à taxa SELIC, acumulados mensalmente, até o mês anterior ao da restituição e de um por cento relativamente ao mês em que a restituição for efetivada.

(Acórdão nº 2201002.711 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – 8 de dezembro de 2015)

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2000 IMPOSTO DE RENDA. LIMITE DE
DEDUÇÃO DE PAGAMENTO DE ROYALTIES PELO USO DE**

MARCA COMERCIAL. ART. 74 DA LEI N. 3.470/58: NÃO-REVOGAÇÃO PELO ART. 71 DA LEI 4.506/64. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que embora haja estabelecido modificações na dedução de despesas com royalties, a Lei nº 4.506/1964 não revogou o art. 74 da Lei nº 3.470/1958, pelo que se conclui ser legítima a imposição de limite de dedutibilidade, fixada pela Lei nº 3.470/58 (artigo 74), no que tange aos pagamentos de royalties pelo uso de marca em favor de beneficiário residente no Brasil.

(Acórdão nº 180301.287 – 3ª Turma Especial - 11 de abril de 2012)

Ademais, cabe ressaltar que as melhores práticas contábeis parecem seguir as determinações legais contidas no art. 355, §3º do RIR/99. Deve-se partir do pressuposto irretorquível de que a marca e/ou a transferência de tecnologia, para a contabilidade, perfazem ativos intangíveis dentro de uma entidade.

O presente julgador já se posicionou quanto ao tema, mas cabe repisar que o tema ativo intangível gera enorme controversa e muitas incertezas, principalmente concernente a mensuração de valores determinados e/ou determináveis, capazes de representar fidedignamente uma realidade fática. Em suma, trata-se de um ativo não monetário identificável sem substância física, ou incorpóreo.

A contabilidade, de modo geral, não seguiu as evoluções da sociedade e o desenvolvimento econômico e financeiro mundial, em especial quanto ao reconhecimento recente do valor criado pelos ativos intangíveis, como ideias, marcas, maneiras de trabalhar, franquias, cujo valor em muitas empresas é superior aos ativos contabilizados.

A dissociação de tais elementos afeta negativamente os mais diversos agentes, tanto externos quanto internos, como os investidores e gestores, de modo que estes não possuem dados sólidos e fidedignos para decidir.

Alguns requisitos devem ser preenchidos para a devida classificação do ativo intangível: devem ser identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros.

O alvo da presente discussão norteia exatamente o controle de um ativo intangível. Neste sentido torna-se pré-requisito para o devido reconhecimento e mensuração de uma ativo intangível, que este seja resultante de direitos contratuais ou outros direitos legais.

As conclusões acima atingidas são consequentes a análise do CPC 04 (Comitê de Pronunciamento Contábil 04). Veja, à época das indevidas deduções (2008 e 2009), não havia uma normatização/unificação contábil significativa e contundente quanto a classificação, mensuração ou registro de ativos intangíveis.

Engloba, este grupo contábil, elementos modernos e até então pouco explorados pela contabilidade, mas que foram lentamente sendo positivadas, apesar das calorosas discussões que ainda circundam o tema. Razão pela qual motiva-se o apoio nas disposições do CPC 04, aprovado em 05/11/2010.

Através da análise dos itens 12(a) e 13 do referido CPC torna-se patente que o controle é dos critérios de identificação de um ativo intangível:

“(…) 12. Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:

(…)

(b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

13. A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle.(…)

Veja, quando está a se falar em controle e, assim, em direitos legais, devemos traçar de pronto, estando em voga a discussão acerca do uso ou cessão de marca ou de transferência de tecnologia, a necessidade de averbação do contrato perante o INPI, órgão competente para tal.

Neste momento é possível determinar a total simetria informacional entre as normas contábeis e as disposições legais inseridas no pátrio ordenamento jurídico. A inserção, em ambos os contextos, pressupõe um direito adquirido, devidamente resguardado e reconhecido pelas autoridades competentes.

Diante de todas as afirmativas aqui expostas, lembrando, a expressa previsão legal do art. 355, §3º do RIR/99, a jurisprudência dominante que aponta para uma verdade estritamente formal e a completa simetria informacional, validam de forma contundente a indedutibilidade dos royalties nos termos do supracitado dispositivo legal.

O ora recorrente, quanto a este ponto específico, revela configurar-se um dever impossível de cumprimento (ou pela Dedini S.A. Equipamentos e Sistemas), uma vez que “as marcas “Dedini” estiveram, por anos e anos, registradas no INPI em nome da M. DEDINI METALÚRGICA LTDA e da NG METALÚRGICA LTDA, de modo que nunca foi juridicamente possível à DZ S/A averbar ou registrar no INPI os contratos de licenciamento firmados com a DEDINI. Aduz que o registro dessas marcas é objeto de discussão judicial entre essas empresas, de modo que a dedutibilidade dos royalties pagos deve ser admitida a partir da data em que a DZ S/A ajuizou ação com o fim de reaver a propriedade das marcas licenciadas e pelas quais a DEDINI pagou royalties, ação essa que foi proposta em 2000.”

Para a devida análise de tal alegação, seguindo raciocínio muito semelhante ao imprimido pela fiscalização e reproduzido pelo v. acórdão recorrido, imprescindível que se segreguem os dois contratos que envolvem a autuação: o “Contrato de Licença de Uso de Marca e Outras Avencas” e o “Contrato de uso de Bens Intangíveis”.

Quanto ao primeiro reproduzem-se aqui as convincentes constatações levantadas pela Fiscalização, que deveras desnaturam qualquer justificativa apresentada pelo ora recorrente:

“(...)Diante disso, a impossibilidade de averbação no INPI do “Contrato de Licença de Uso de Marca e Outras Avenças” (DIB nº 521/2006) foi provocada pela própria inércia da DZ S/A em promover as alterações devidas no registro, empresa esta integrante do mesmo grupo societário da DEDINI.(...)”

(...) Mais que isso, a DEDINI tinha ciência, quando da celebração desse contrato, da existência de demanda judicial entre a DZ S/A e as empresas M. DEDINI METALÚRGICA LTDA e NG METALÚRGICA LTDA acerca da titularidade das marcas “Dedini”, conforme consta dos considerandos da avença(....)”

(...) a DEDINI, quando da celebração do contrato, já tinha ciência de que estaria impossibilitada, enquanto não houvesse o deslinde da demanda judicial, de averbá-lo no INPI, de modo que o descumprimento do requisito legal para que fosse dedutível a despesa de royalties já era de seu conhecimento quando o acordo foi firmado.(....)”

Quanto ao segundo, não basta a alegação inicial apresentada pela Fiscalização de que não havia qualquer óbice ao registro do contrato, nos termos do art. 211 da Lei nº 9.279/1996. A questão é um pouco mais complexa e vai além da rasa interpretação literal do referido dispositivo legal.

No contexto de existência e operacionalização da ora recorrente em um conglomerado, um grupo econômico, há que se destacar a aplicação inicial do art. 353, I, do RIR/99, *in verbis*:

“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;

(....)”

Restou patente que a transferência de tecnologia ocorreu intragrupo. Há comprovação robusta nos autos, levantada pela fiscalização e também por meio do v. acórdão recorrido, que denotam indícios veementes apontando para a identificação de uma operação dentro de um grupo econômico, “caraterizado por confusão patrimonial e econômica e financeira, e unidade de direção e controle, que constitui de fato uma só empresa, pois a fiscalizada pode usar e usufruir as marcas e tecnologia, independentemente de remuneração.”.

A passagem do Termo de Verificação Fiscal evidencia tal assertiva:

(...)Diante do exposto, fica demonstrado a formação do grupo econômico DEDINI, caracterizado por unidade de controle por

conglomerado familiar, unidade de direção, e confusão patrimonial e econômica, contínua e por tempo indefinido(...)

O quadro que se instala, perfaz direção e controle comum e a consequente transferência de ativos e passivos de forma contínua e indefinida entre as entidades de um mesmo grupo econômico. Não há que se falar, neste contexto, por interpretação lógica, em transferência real e genuína de tecnologia.

Também diante de tais assertivas se torna automática a afronta direta ao art. 352 do RIR/99, ilidindo sua aplicação, por não perfazer a transferência, de modo algum, uma despesa manifestamente habitual e necessária.

Eis a dicção legal do supracitado dispositivo legal:

Art. 352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).

O caráter de necessidade e habitualidade dentro das atividades operacionais da empresa é completamente mitigado quando leva-se em consideração a relação subjetiva que se percebe em um segundo plano. São necessárias, as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Aqui está a se falar em transações exigidas pela atividade do Grupo Econômico.

Não há como deixar de ressaltar a aplicação do art. 299 do RIR/99, aproveitando o ensejo, porém, para elucidar que a sistemática aplicada ao IRPJ não se aplica à CSLL.

Neste sentido se posicionou recentemente esta 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, por meio do Acórdão nº 1201001.407:

“(...) É que, no caso, conforme ressaltado pelo relator, a indedutibilidade dos royalties está prevista no art. 353 do RIR/99, abaixo transcrito, cujo esteio legal remonta ao art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, verbis:

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

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

A mencionada Lei nº 4.506/64, como é cediço, diz respeito apenas à apuração do lucro real, para fins de incidência do imposto de renda devido pela pessoa jurídica, não sendo aplicável, por si só, portanto, à apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro devida por esta mesma pessoa jurídica.

Outrossim, não acompanho o entendimento de diversos de meus pares, no sentido de que o superveniente artigo 57 da Lei nº 8.981/95 autorizaria aplicar à base de cálculo da CSLL as mesmas restrições à dedutibilidade das despesas que é prevista para o IRPJ.

Isto porque o referido artigo apenas determina que se aplique à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ. Disto extrai-se, por exemplo, que, se a empresa apurar o IRPJ pelo lucro real trimestral, assim deverá também proceder com relação à apuração e pagamento da CSLL; ou, se optar pelo lucro presumido com relação ao IRPJ, deverá também considerar tal opção para fins de apuração e pagamento da CSLL.

Por outro lado, o mesmo referido artigo é expresso em justamente preservar a base de cálculo e as alíquotas então em vigor para cada um desses tributos, o que apenas reforça a individualidade das respectivas bases de cálculo, e não a indiscriminada extensão de todas as ineditibilidades de despesas previstas no IRPJ para a CSLL. Confira-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

Aliás, se o dispositivo em questão estendesse à apuração da CSLL todas as ineditibilidades de despesas previstas na legislação do IRPJ, desnecessária seria a remissão expressamente feita em diversos dispositivos — alguns deles contidos na própria Lei nº 8.981/95 (e.g., o art. 100 e 105) — de que estes são aplicáveis à "determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro".

Diga-se, a propósito, que o entendimento de que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 estenderia à CSLL todas as regras relativas à ineditibilidade de despesas previstas para o IRPJ, a par de ser refutado pela majoritária jurisprudência do CARF, já foi também sepultado pela própria Receita Federal, consoante se depreende da Solução de Divergência COSIT nº 39, de 30.12.2013, *in verbis*:

“O art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, que determina a aplicação à CSLL das ‘mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas’ é indicado para o contribuinte das duas espécies tributárias. No intuito de racionalizar procedimentos, o art. 57 estabelece critérios comuns de apuração do IRPJ e da CSLL. Isso é válido para critérios operacionais de apuração, mas não para definir regras de incidência. Embora espécies distintas, com fatos geradores distintos (o da CSLL é o lucro e o do IRPJ é a renda), o contribuinte do IRPJ é, em regra, contribuinte da CSLL. Porém, o inverso não acontece: as entidades a que se referem as alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição são imunes do pagamento do IRPJ, mas não da CSLL.” (grifou-se)

É por este motivo que, quando a lei pretende estender à CSLL algo que antes estava previsto somente na legislação do imposto de renda, tem de fazê-lo expressamente, a exemplo do que foi feito com o art. 21 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001 (no que toca à extensão para a CSLL das normas de lucros no exterior previstas para o

IRPJ na Lei nº 9.249, de 1995, e outras), ou com o art. 22 da mesma Medida Provisória (no que toca ao disposto nos artigos 32 e 33 do DecretoLei nº 2.341, de 29 de junho de 1987).

Portanto, por ausência de base legal, deve-se ter por dedutíveis da base de cálculo da contribuição social as despesas decorrentes do pagamento de royalties, conforme configuradas no presente caso.

No mesmo sentido, o seguinte precedente do CARF (Acórdão 1102001.182, sessão de 27 de agosto de 2014, relator José Evande Carvalho Araujo):

"CSLL. ROYALTIES PAGOS A SÓCIO. DESPESA NECESSÁRIA E DEDUTÍVEL.

A regra do art. 353, inciso I, do RIR/99 (art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964), que veda a dedução de royalties pagos a sócios da base de cálculo do IRPJ, não se aplica à CSLL por falta de previsão legal.

(...)"

Aproveito as conclusões como razão para decidir pela impossibilidade de glosa dos valores referentes à CSLL.

Todo o racional construído até então estava direcionado pela legislação que rege a sistemática de incidência do IRPJ. Diante do julgado exposto falece toda a construção estritamente positivista aplicada ao IRPJ, de modo que quanto à CSLL não há que se falar em indedutibilidade.

Superado este ponto, cabe ressaltar, por fim, voltando à glosa dos valores referentes ao IRPJ (completamente devida diga-se de passagem), que além de todas as inconsistências relatadas, o ora recorrente não logrou êxito na comprovação, mediante documentação hábil e idônea, das despesas incorridas com os referidos royalties. Veja, os contratos não foram averbados perante o INPI e o recorrente não apresentou qualquer documentação subsidiária que comprovasse a natureza de cada serviço e o respectivo montante das despesas com royalties referentes ao fornecimento de tecnologia.

Em análise conclusiva, o quadro fático e os respectivos enquadramentos e adaptações legais compõem um cenário que evidencia a total indedutibilidade dos royalties pagos pelo uso de marca comercial, bem como pelo uso de tecnologias, na base de cálculo do IRPJ.

Multa de Ofício Qualificada

A multa de ofício qualificada, conforme análise detida de todo o já exposto, é apenas a confirmação de uma conduta fraudulenta praticada pelo ora recorrente. De forma sucinta, os atos praticados, podem ser assim subsumidos, conforme passagem do TVF:

“(...) O contribuinte suprimiu ou reduziu IRPJ e CSLL, isto é, ocultou, total ou parcialmente, fato gerador da obrigação tributária, impedindo que os tributos nos montantes efetivamente devidos aparecessem para a autoridade da Administração Tributária e esta tomasse conhecimento dos fatos tributáveis, pela vias normais, mediante as condutas de declarar em DIPJ e lançar na determinação do lucro real (vide contabilidade e LALUR) vultosos valores a título de despesas de royalties no País que não cumprem os requisitos legais para dedutibilidade (contratos não averbados no INPI); créditos ou pagamentos à pessoa jurídica vinculada; falta de comprovação, com apresentação de documentação hábil e idônea, da necessidade das despesas para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento) e, principalmente, por não demonstrar cabalmente que os fatos declarados correspondem efetivamente a “royalties”, cuja atribuição de avaliação é do INPI, concluindo-se que estes são inexistentes ou de natureza diversa da alegada.(...)”

Resta patente que o ora recorrente agiu com o claro intuito fraudulento, nos termos do art. 72 da Lei nº 4502/64, *in verbis*:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão 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, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Trata-se ação dolosa ação dolosa por parte do recorrente, no intuito cristalino de reduzir o montante do imposto devido a evitar o seu pagamento.

O perfeito enquadramento legal infere na aplicação do art. 44, I, §1º da Lei nº 9430/96, que valida a qualificação da multa diante de ação fraudulenta por parte do contribuinte.

Portanto, mantenho a qualificação da multa de ofício.

Multa Isolada

Os recorrentes, ao suscitarem a ilegalidade da cobrança da multa isolada, estão diretamente questionando a constitucionalidade da Lei nº 9430/96, que dispõe sobre a aplicação da referida multa no art. 44, inciso II.

É cediço, no entanto, que não cabe ao CARF decidir sobre a inconstitucionalidade da lei tributária. Neste momento, necessário que se exponha o disposto na Sumula nº 2 do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), *in verbis*:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Resta patente, através de entendimento sumulado e consolidado como dominante perante este órgão julgador, que não cabe ao presente discutir e/ou enfrentar a inconstitucionalidade de uma lei e, especificamente, a inconstitucionalidade de um ato.

Responsabilidade

Faço minhas as considerações elencadas pela fiscalização acerca da caracterização patente de um grupo econômico, que, por consequência lógica estendeu aos coobrigados e, especificamente, ao Sr. Sergio Lemos Santos, a responsabilidade pelo pagamento do tributo, respectivamente, em alinhamento aos art. 124, I e 135,III, do CTN:

“(…) Tal como demonstrado, o lançamento corretamente caracterizou a formação do grupo econômico, em face da: (i) confusão patrimonial e econômica conforme operações constantes dos demonstrativos de apuração e controle de mútuo – exaustivamente demonstrado no Relatório de Fiscalização, inclusive através de diagramas; (ii) identidade de endereço, telefone, e caixa postal das empresas do conglomerado econômico; (iii) todas as empresas do grupo pertencem e são controladas pelas mesmas pessoas jurídicas (Doador S/A. Participações, Nidar Participações Ltda., AD Participações Ltda.) as quais são constituídas por sócios ou acionistas que são do mesmo grupo familiar; (iv) identidade de procuradores e mandatários na condução das pessoas jurídicas integrantes do agrupamento – gerenciamento unitário do grupo econômico pelos Diretores Administradores Sergio Leme dos Santos e José Luiz Olivério; (v) as empresas do grupo econômico possuem os mesmos prestadores de serviços contábeis e fiscal, assistência social, médica, hospitalar e odontológica; (vi) as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico demonstram que as sociedades tem apenas aparência de unidades autônomas, quando, na verdade, a atuação delas é complementar, como se fosse uma empresa una; (vii) a atuada agrupa registro contábeis das operações com as demais empresas do grupo numa única conta contábil, com um único saldo contábil, como se fosse uma única empresa que estivesse se relacionando; (viii) as operações com a Dedini S/A. Equipamentos e Sistemas eram sustentadas com recursos da atuada; (ix) a didática descrição do Grupo Dedini no livro “Dedini – a força de um ideal.

(…)

Nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, são definidos como devedores solidários aqueles que têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Este instituto determina a solidariedade quando os sujeitos estão na mesma relação obrigacional. Neste

caso, deve ocorrer um interesse comum das pessoas que participam da situação que origina o fato gerador para, conseqüentemente, passarem à condição de devedores solidários.

(...)

Quanto ao Sr. Sergio Lemos Santos, Diretor Presidente da autuada-recorrente, também restou cabalmente demonstrado pela Fiscalização suas diversas praticas contrarias à lei (arts. 352, 353 e 355 do RIR/99; Lei 8.137/90, art. 1º, I e II), abuso de personalidade, fraude (não demonstrar que as despesas de royalties (fatos) efetivamente aconteceram (atribuição do INPI)) de confusão patrimonial e econômica (vide tópicos 3.1, 3.7 e 3.8 do Relatório de Fiscalização), ensejando a sua responsabilidade com base nos art. 1359, III, do CTN.(...)”

Por todo o exposto voto no sentido de manter a responsabilização dos coobrigados e do Diretor Presidente, o Sr. Sergio Lemos Santos.

Juros Selic sobre Multa de Ofício

Com relação aos argumentos do ora recorrente em relação à ilegalidade da utilização da Taxa Selic, aplico o disposto na Súmula CARF n. 4, in verbis:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

A incidência dos juros alcança todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos e multas aplicadas. Este racional já vem se consolidando na CSRF deste Conselho:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Acórdão nº 910100.539, de 11/03/2010, Redatora Designada: Viviane Vidal Wagner)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 910101.192)

Por fim, o STJ já possui posicionamento neste sentido:

(Acórdão n.º 1201001.394)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. 2. Recurso especial provido.

(Acórdão REsp 1.129.990/PR – Relator: Min. Castro Meira DJe de 14/09/2009)

Assim, reputo acertada a incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Conclusão

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para, no MÉRITO, CONCEDER-LHE PARCIAL PROVIMENTO, validando a dedução dos valores referentes aos royalties da base de cálculo de CSLL.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

Peço vênia para discordar do nobre relator com relação aos termos do seu voto, somente no que tange à dedução dos valores referentes aos royalties da base de cálculo da CSLL.

Por elucidativo relativamente à matéria, transcrevo parte do voto condutor do Acórdão nº 1201001.462, desta Turma, proferido na sessão de 9 de agosto de 2016, relator o i. Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, cujos fundamentos adoto como razões de decidir:

5. Da aplicabilidade das regras sobre indedutibilidade de royalties ao cálculo da CSLL

Conquanto existam no Conselho posições favoráveis à tese de falta de previsão legal acerca da indedutibilidade dos royalties pagos em relação à CSLL, tenho e já manifestei anteriormente opinião diversa.

Existem vários fundamentos para essa posição. O primeiro diz respeito ao plano normativo.

A CSLL é originalmente prevista pela Lei n. 7.689/88, que em seu artigo 2º estabelece que a base de cálculo da contribuição será o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. § 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

O comando acima aproxima a estrutura da CSLL à do IRPJ, tema bastante discutido desde a criação da contribuição e que, de forma majoritária, tem receptividade na doutrina e na jurisprudência dos tribunais superiores.

Na esteira de tais manifestações não podemos olvidar, ainda no plano normativo, o comando exarado pelo artigo 57 da Lei n. 8.891/95, com a redação dada pela Lei n. 9.065/95:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

A leitura do dispositivo nos leva a concluir que a metodologia e as regras de apuração para o imposto de renda são aplicáveis ao cálculo da CSLL (o que se infere da dicção "mesmas normas de apuração") e que o preceptivo só perderia eficácia se houvesse norma específica, relativa à contribuição, em sentido diverso.

Aliás, os demais parágrafos do artigo 57 corroboram a tese de semelhança entre as duas figuras:

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Igual raciocínio se aplica, ainda, para fins de compensação, conforme dispõe artigo 58 do mesmo diploma legal:

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Além de fixar idêntica trava para a compensação das bases negativas (em relação ao IRPJ), o comando expressamente menciona que a base de cálculo será o lucro líquido ajustado, ou seja, o legislador estabelece para a CSLL o mesmo ponto de partida previsto para o cálculo do lucro real, afinal o lucro é "ajustado" pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda (artigos 250 e 510 do Decreto n. 3.000/99).

Não se trata, portanto, de integração por analogia, figura vedada pelo artigo 108 do CTN no que se refere à exigência de tributos. O que se tem, de fato, é a identidade, prevista em lei, quanto às sistemáticas de apuração da base de cálculo das duas figuras.

Também não se cuida de omissão, pois a lei expressamente configura a base de cálculo do tributo e a aproxima, por equivalência, às regras do IRPJ.

Além dos dispositivos já mencionados não podemos olvidar a regra veiculada pelo artigo 28 da Lei n. 9.430/96:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

A pertinência dos comandos normativos ao caso sob análise foi bem delineada pela Fazenda Nacional (grifado no original):

E cumpre ressaltar que, contrariamente ao defendido pela recorrente, tal disposição importa vedação à dedutibilidade das despesas com pagamento de royalties, na medida em que determina aplicação do art. 1º da Lei n. 9.430/96 à CSLL, que dispõe sobre a apuração do IRPF, estabelecendo que “a partir do ano-calendário de 1997”, o tributo será determinado com observância da “legislação vigente”, com as alterações introduzidas pela Lei .

Não há dúvida de que o art. 71 da Lei n. 4.506/64 era norma vigente ao tempo da edição da Lei n. 9.430/96 e, pois, pela disposição dos artigos 28 e 1º da Lei n. 9.430/96, tornou-se aplicável à CSLL.

Ante o exposto, resta claro que as regras de dedutibilidade da legislação do IRPJ são integralmente aplicáveis na apuração da base de cálculo da CSLL.

Igual posição também já foi objeto de manifestação da Receita Federal, especialmente quanto à dedutibilidade das despesas com royalties:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 316, DE 17 DE NOVEMBRO DE 2014

DOU de 02/12/2014, seção 1, pág. 10

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

Para efeito da apuração do Imposto de Renda IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, a dedutibilidade das despesas com royalties está condicionada às regras estabelecidas pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 RIR/99.

Outro fundamento relevante é o anseio e a posição da própria doutrina, que a todo instante reafirma a quase identidade entre os tributos.

Isso ocorre, por exemplo, quando se cogita da extensão dos efeitos dos tratados internacionais para evitar a bitributação à CSLL. Na esteira de entendimento doutrinário quase absoluto, sempre defendi a aplicabilidade das regras para evitar a bitributação também para a contribuição, posição igual à de autores de escol e que, recentemente, foi finalmente expressa pelo legislador, nos termos do artigo 11, da Lei n. 13.202/2015.

Conquanto a Receita Federal negasse com veemência a possibilidade de extensão, toda a doutrina clamava em sentido oposto, forte no argumento de similitude entre os tributos, circunstância por fim pacificada pelo legislador e justamente numa norma que instituiu o Programa de Redução de Litígios Tributários (PRORELIT).

E aqui temos uma questão importante.

Em nome da coerência e de postulados lógicos fundamentais, ou um objeto guarda identidade com outro ou não guarda. Não existe espaço para manobras ou variações ao

sabor do intérprete, vale dizer, a CSLL não pode ser suficientemente parecida com o IRPJ para que se aplique as regras dos tratados e, ao mesmo tempo, suficientemente diferente para que as regras de dedutibilidade sejam distintas.

O valor do raciocínio está na pertinência e coerência com o sistema e não em modulações de acordo com o interesse em jogo e a vontade do intérprete.

Ademais, não podemos olvidar que a interpretação autêntica veiculada pela Lei n. 13.202/2015, inclusive com efeitos retroativos no caso dos tratados celebrados pelo Brasil não pode simplesmente ser desconsiderada. Embora não exista tratado entre Brasil e Estados Unidos (simplesmente porque aquele país não os celebra com quase ninguém), é inegável que a Convenção Modelo da OCDE trata a remuneração em debate nos autos como royalties e, por decorrência lógica e jurídica, isso se aplica também à CSLL.

Constata-se que não faltam argumentos e fundamentos para a indedutibilidade dos royalties pagos também em relação à CSLL. Confirmam-na dispositivos legais, o entendimento da doutrina, a recente manifestação do legislador e, por fim, a normativa internacional, de sorte que sua aplicação ao caso concreto não decorre de integração ou analogia, sendo de rigor, portanto, a manutenção do lançamento.

Em face do exposto, voto por NEGAR provimento ao Recurso Voluntário quanto à dedução dos valores referentes aos royalties da base de cálculo da CSLL.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar – Redator designado