



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.720696/2013-21  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.419 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 8 de dezembro de 2022  
**Recorrente** DEDINI S/A INDUSTRIAS DE BASE EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2008, 2009

ROYALTIES. REGRAS DE DEDUTIBILIDADE PARA O IRPJ NÃO APLICÁVEIS À CSLL.

As regras para dedutibilidade de despesas com royalties da base de cálculo do IRPJ, previstas nos artigos 353 e 355 do RIR/1999, atuais artigos 363 e 365 do RIR/2018, não se aplicam à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

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

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto às fls. 9.753-9.804, interposto pelo responsável tributário Sérgio Leme dos Santos, ao qual foi dado seguimento pelo

despacho de agravo de fls. 9.871-9.882, em face do agravo de fls. 9.844-9.857 contra o despacho denegatório de seguimento de fls. 9.817-9.826.

Houve ainda mais três recursos especiais (do contribuinte e de dois outros responsáveis), aos quais não se deu seguimento por serem intempestivos.

A ementa do acórdão recorrido, na parte relevante para o presente julgamento, apresenta a seguinte redação:

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.

Foi apresentado o seguinte acórdão paradigma 1102-001.182, relativo à divergência interpretativa, assim ementado na parte relevante para o presente recurso:

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. A princípio, o pagamento de royalties por marca detida por outra empresa do grupo consiste em despesa necessária e usual à atividade da empresa, em especial se, na acusação, não há qualquer ponderação sobre alguma vantagem tributária ilícita obtida com a prática.

Como já aduzimos acima, o despacho em agravo deu seguimento ao recurso em relação ao tema da aplicação das regras relativas ao IRPJ para fins de dedutibilidade de despesas com royalties na apuração da CSLL, nos seguintes termos:

Relativamente à INAPLICABILIDADE À CSLL DAS NORMAS RELATIVAS AO IRPJ QUE TRATAM DE DEDUÇÃO DE VALORES PAGOS A TÍTULO DE ROYALTIES, contudo, é importante observar que, em que pese a existência de uma aparente ressalva ao posicionamento adotado em razão da ausência de acusação da obtenção de vantagens ilícitas, é certo que o voto condutor do acórdão paradigma nº 1102-001.182, ao se pronunciar sobre a exclusão de tributação da CSLL, lastreou tal entendimento nos argumentos de que "as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são diferentes, e que as despesas indedutíveis para o IRPJ somente o serão, para a CSLL, diante de expressa previsão legal". Como revelam os excertos abaixo reproduzidos, extraídos do voto condutor do acórdão paradigma nº 1102-001.182, embora tenha, inicialmente, declinado entendimento convergente com o espelhado no acórdão recorrido, o Relator, curvando-se a posicionamento tido por ele como majoritário, direcionou seu pronunciamento no sentido de que a glosa de despesas de royalties pagas a sócios não poderia subsistir em relação à CSLL, haja vista a ausência de previsão legal.

(...)

No que diz respeito à ressalva indicada pelo exame agravado como elemento impeditivo da demonstração da divergência, cabem as seguintes considerações: 1ª) a referida ressalva vincula-se à afirmação contida no acórdão paradigma de que inexistente irregularidade em se pagar royalties por marca detida por outra empresa do mesmo Grupo econômico, estando associada ao juízo que se fez no citado acórdão acerca de uma possível desnecessidade da despesa, o que implicaria a manutenção da glosa também para fins de CSLL com amparo nas disposições do art. 13 da Lei nº 9.249/95 c/c art. 47 da Lei nº 4.506/64; 2ª) a expressão "não há qualquer ponderação sobre alguma vantagem tributária ilícita obtida com a prática", que corresponde à ressalva

referenciada no exame agravado, pelo que é possível depreender, diz respeito à possibilidade de, ao efetuar os pagamentos de royalties à pessoa jurídica do mesmo Grupo econômico, pretendeu-se obter, por meios ilícitos, vantagem tributária, questão que foi apenas tangenciada pelo voto condutor do acórdão recorrido ao tratar da manutenção da qualificação da penalidade; 3ª) o acórdão recorrido não inclui o art. 13 da Lei n.º 9.249/95 e o art. 47 da Lei n.º 4.506/64 entre os que, segundo o entendimento ali esposado, servem de lastro para a extensão à CSLL da indedutibilidade dos pagamentos a título de royalties; 4ª) em que pese a manutenção da qualificação da penalidade por parte do acórdão recorrido, a ilicitude da conduta dos sujeitos passivos não constituiu fundamento para a manutenção, para fins de CSLL, da glosa aqui tratada; e 5ª) para fins de aferição da ocorrência de divergência jurisprudencial, o que deve ser verificado é se há colisão entre a interpretação da legislação tributária feita pelo acórdão recorrido e a levada a efeito pelos paradigmas trazidos aos autos, revelando-se impróprio em tal empreitada incluir norma que, não obstante possa até ter sido interpretada por uma decisão paradigma, não se encontra presente nas razões de decidir da decisão recorrida.

Em resumo, o que temos é o seguinte: o acórdão recorrido emitiu entendimento no sentido de que a aplicação à CSLL das normas relativas ao IRPJ que tratam da dedução de valores pagos a título de royalties tem suporte nas normas legais por ele citadas; o acórdão paradigma n.º 1102-001.182., por sua vez, pronunciou-se de forma diametralmente oposta, vez que afirmou que referida aplicação não seria possível, haja vista a inexistência de disposição legal autorizadora.

Foram apresentadas contrarrazões pela Procuradoria da Fazenda Nacional às fls. 9.941-9.948, em que se pede a improcedência do recurso em face da aplicação do art. 57 da Lei 8.981/95, cujo teor abaixo reproduzimos:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 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. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)

É o relatório do essencial.

## **Voto**

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

### **PRELIMINAR DE CONHECIMENTO**

Não tenho reparos a fazer em relação ao despacho em agravo que deu seguimento ao recurso em relação à matéria “inaplicabilidade à CSLL das normas relativas ao IRPJ que tratam de dedução de valores pagos a título de royalties”. Adoto, pois, seus fundamentos para conhecer do recurso.

### **MÉRITO**

No que se refere ao mérito, cumpre-nos de início aduzir que o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95 não criou uma identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e a CSLL, nem a qualquer outro critério componente da regra de incidência de cada um desses tributos, como alíquotas, sujeitos passivos, coordenadas geográficas de aplicação (como a tributação internacional pelo modelo territorial ou universal), etc.

O artigo diz respeito a regras específicas e não integradoras do núcleo normativo da incidência, isto é, aquelas relativas a definição dos períodos (trimestral ou anual) e atinentes ao pagamento, como vencimento, número de quotas, taxa de juros, etc.

Esse entendimento já foi firmado em inúmeros julgados do CARF, sobre os mais variados temas. Cito, a título exemplificativo, o AC 9101-003.424, de 06/02/2018, por maioria de votos por “7 x 1”, cuja ementa transcrevo abaixo:

CSLL. COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA. BEFIEX. TRAVA 30%. LIMITE LEGAL.

Ausente previsão legal específica autorizando a compensação integral de base negativa (CSLL), quanto às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação (BEFIEX), é mantida a glosa da compensação acima do limite legal no percentual de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões. Não há identidade entre a base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 57, da Lei nº 8.981/1995.

O Imposto de Renda, tal qual o conhecemos, completou, neste ano de 2022, 100 (cem) anos de existência no Brasil. Ainda hoje aplicamos regras editadas há várias décadas. Já a Contribuição Social sobre o Lucro é mais recente, uma vez que a própria competência para a instituir só foi introduzida no cenário nacional pela atual Constituição Federal de 1988. Desse modo, as leis antigas do IRPJ que dispensavam tratamento distinto da contabilidade comercial, cujas regras são de direito comercial, não se aplicam à CSLL, quando ainda em vigor sem terem sido atualizadas para prever o mesmo tratamento à contribuição. Na verdade, mesmo leis publicadas alguns anos após a CF e à própria criação da CSLL costumavam tratar apenas do IRPJ e serem omissas quanto à CSLL. Esse cenário perdurou até 1995. Desde então, é raro encontrarmos leis que dispensem tratamentos exclusivos para o IRPJ, exceto a concessão de benefícios fiscais. Estes, quase sempre, são apenas atinentes ao IRPJ.

Assim, em face do primado da legalidade, não se pode transpor para a CSLL as regras do IRPJ, sem previsão legal. É o caso aqui tratado. As restrições de dedutibilidade de despesas com royalties por diplomas legais bem longevos (Lei nº 4.506/1964, Lei nº 3.470/1958, Lei nº 4.131/1962, art. 12, caput, Decreto-Lei nº 1.730/1979 e Lei nº 8.383/1991), cujos dispositivos estão reunidos nos art. 363 e 365 do RIR/2018 (art. 353 e 355 do RIR/1999, então vigente), que abaixo transcrevo:

Art. 363. Não são dedutíveis ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g” ):

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

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

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

- a) pagos pela filial no País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; e
- b) pagos pela sociedade com sede no País a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

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

- a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
- b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior; e

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

- a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
- b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Parágrafo único. O disposto na alínea “b” do inciso III do **caput** não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e as condições estabelecidos pela legislação em vigor ( Lei nº 8.383, de 1991, art. 50 ).

(...)

Art. 365. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou pelo 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 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74 ; Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, caput ; e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º ).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, por ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, de acordo com o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º) .

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties por exploração de patentes de invenção, uso de marcas de indústria e de comércio, e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Regulamento ou excederem os limites a que se refere este artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12 e art. 13) .

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties por exploração ou cessão de patentes ou por uso ou cessão de marcas, e 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 ato ou do contrato no INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma estabelecida na Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996 ( Lei nº 4.131, de 1962, art. 12 ).

Essas previsões jamais foram legalmente estendidas para a CSLL, o que nos leva a concluir que a esta contribuição não se aplicam.

Para além disso, é importante destacar que a própria Receita Federal do Brasil adota atualmente o mesmo entendimento.

A Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, reúne o entendimento da Receita Federal acerca dos principais regras relativas atinentes ao IRPJ e à CSLL. O seu anexo I traz uma vasta lista de valores que devem ser, no entendimento do referido órgão, adicionados à base de cálculo dos dois tributos. No item A. 186, constam as mais variadas despesas com royalties que devem ser adicionadas, nos termos da legislação tributária, à base de cálculo do IRPJ, mas não na base de cálculo da CSLL. É bem verdade que se trata de um simples “não”, numa célula desse anexo, o que poderíamos até cogitar, eventualmente, como um erro.

Nada obstante, esse entendimento consta de Solução de Consulta COSIT nº 310, também de 2017, em que se faz referência expressa à IN 1700. Abaixo, reproduzo trechos da ementa em que constam tratamentos distintos para o IRPJ e para a CSLL, bem como uma parte da fundamentação do referido ato normativo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO.

As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de royalties são dedutíveis, para fins de apuração do resultado ajustado, quando se constituir despesa necessária à atividade da empresa.

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas.

(...)

19. Conforme informado, a empresa beneficiária dos pagamentos a título de royalties é sócia da consulente fonte pagadora, mas não mantém, direta ou indiretamente, controle do capital com direito a voto desta. Tal situação se enquadra na hipótese descrita no inciso I do art. 353 do RIR/1999, restando, portanto, que o valor pago é indedutível para fins de apuração do lucro real. No entanto, essa conclusão não é transferível à CSLL

(...)

20. Ademais, salienta-se que o item 99 do Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido da IN RFB nº 1.700, de 2017, deixa claro que o limite de dedutibilidade aplicável, nos casos previstos na legislação, ao IRPJ não se aplica à CSLL.

Aqui, vale apenas mencionar o item 99 corresponde ao anexo I na época vigente. Hoje, esse item, tal qual já nos referimos, é numerado por A.186 no atual anexo I.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial para, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes