



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.721317/2018-25
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.969 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WARNER BROS SOUTH INC

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. PAGAMENTO A CONTROLADORA INDIRETA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto. O acórdão recorrido analisou a dedutibilidade de pagamento de *royalties* a pessoa jurídica no exterior do mesmo grupo econômico, cujo vínculo societário não foi demonstrado na acusação fiscal, mas sim inferido das provas dos autos a partir da decisão de 1ª instância, enquanto o acórdão paradigma teve em conta pagamentos dessa natureza a pessoa jurídica no exterior controladora indireta da autuada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado

(Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-006.203, na sessão de 20 de setembro de 2022, nos seguintes termos:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (relator), Claudio de Andrade Camerano e Itamar Artur Magalhães Alves Ruga. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

PAGAMENTO DE ROYALTIES. ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DEDUTIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A não dedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para inserir na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento.

O litígio decorreu de lançamentos de IRPJ apurados nos anos-calendário 2014 a 2016 a partir da constatação de glosa de *royalties* pagos em razão da contratação assim relatada na acusação fiscal:

Contrato de licenciamento, datado de 1º de janeiro de 2014, com vigência de 01/01/2014 a 31/12/2014, renovada automaticamente em caso de não rescisão, entre Warner Bros Pictures International, divisão da Warner Bros Distributing Inc. (WBPI) e a fiscalizada: Warner Bros. (South) INC., filial no Brasil (denominada licenciada). O contrato tem como objeto a concessão de “direitos cinematográficos” e “direitos não cinematográficos” (item 1 do contrato), no território brasileiro. Define-se, no item 5, que:

“Royalty(ies) da WBPI”: Levando-se em conta os direitos concedidos neste ato à Licenciada, a Licenciada pagará à WBPI um royalty (Royalties da WBPI), computado para cada “Período Contábil Mensal (...)”.

A autoridade lançadora assevera que os *royalties* devem ser adicionados, uma vez que a empresa fiscalizada, Warner Bros. (South) INC., constitui-se como filial no Brasil da Warner Bros Pictures International, divisão da Warner Bros Distributing Inc. (WBPI), e assim os pagamentos de *royalties* à matriz configuram-se como pagamentos a sócio – pessoa jurídica no exterior, subsumindo-se à indedutibilidade prevista no art. 353, I do RIR (*royalties* em sentido genérico), ou 353, III (quaisquer *royalties* relacionados ao uso de marcas que possam estar implicados nos direitos do contrato apresentado).

A autoridade julgadora de 1ª instância declarou improcedente a impugnação (e-fls. 866/905). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário (e-fls. 1050/1089).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 03/11/2022 (e-fl. 1090) e em 08/11/2022 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 1091/1109 no qual a

Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1113/1116, do qual se extrai:

O objeto do presente processo abrange lançamento de ofício de IRPJ, lavrado com base no art. 353, I e III, do Regulamento do Imposto de Renda então vigente (aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999), em razão de a Autoridade Fiscal ter considerado indedutíveis royalties remetidos nos anos-calendário 2014 a 2016 a empresa sediada no exterior, pertencente ao mesmo grupo econômico da Contribuinte autuada. Também foram objeto do lançamento multas isoladas pela falta do pagamento de estimativas mensais, apurado em decorrência da adição dos royalties considerados indedutíveis.

No entanto, de acordo com o entendimento que prevaleceu no julgamento do Recurso Voluntário, a indedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para alcançar pagamentos realizados a pessoa jurídica que não integre o quadro societário da Contribuinte autuada, embora pertença ao mesmo grupo econômico.

O processo foi encaminhado à Fazenda Nacional para ciência do Acórdão recorrido em 3 de novembro de 2022 (fl. 1090), de modo que **é tempestivo o Recurso Especial** de fls. 1091 a 1109, nos termos do art. 79 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, eis que anexado aos autos em 8 de novembro de 2022.

Como bem se sabe, ao contrário do recurso voluntário, o recurso especial dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, desde que sejam atendidos diversos outros pressupostos, estabelecidos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e alterações posteriores.

Portanto, neste momento se realiza o exame de admissibilidade do recurso especial, etapa em que se verifica o atendimento de todos os pressupostos estabelecidos no art. 67 do Anexo II do RICARF – em especial a demonstração da divergência jurisprudencial pela Recorrente –, sem olvidar do fato de que a análise da divergência em si, caso demonstrada a sua existência, caberá à CSRF.

Em seu recurso, a Fazenda Nacional suscita a existência de dissídio jurisprudencial quanto à seguinte matéria:

- **Da aplicação do 353, I, do RIR/99 em caso de pagamento a empresa do mesmo grupo econômico.**

Segundo a Recorrente, ao cancelar o lançamento fiscal, o Colegiado recorrido adotou entendimento que diverge daquele que prevaleceu em caso semelhante, no **Acórdão nº 1201-001.462**, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A mudança de critério jurídico vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional pressupõe a existência de dois ou mais lançamentos fundados em premissas distintas. A inexistência de lançamento anterior não gera conflito positivo e em nada ofende o dispositivo legal, sendo de rigor a autuação sempre que presentes os requisitos vinculantes do artigo 142 do mesmo diploma legal.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CSLL. REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma

indireta, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda e da CSLL.

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

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

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.

Por oportuno, cumpre destacar que o paradigma apontado pela Recorrente foi desafiado por meio de recurso especial dirigido à CSRF, cujo julgamento restou consubstanciado no Acórdão nº 9101-003.062, no entanto, sem reforma na matéria ora suscitada pela Recorrente.

Depois de realizar o cotejamento do paradigma com a decisão recorrida, a Recorrente sintetizou a divergência nos termos a seguir reproduzidos, com os destaques do original:

A similitude é patente, em ambos os processos, foi apreciada questão relativa à **glosa de despesa correspondente a pagamentos classificados como royalties, com amparo no art. 353, I, do RIR/99, remetidos a destinatária no exterior – não sócia, mas apenas pertencente ao mesmo grupo econômico.**

Perceba-se que a discussão é a mesma: responder se a vedação constante do artigo 353, I, do RIR/99 estende-se a empresas sem relação societária direta, mas pertencentes a um mesmo grupo.

Contudo, e aqui surge a divergência, com fundamento nessa constatação, enquanto o acórdão recorrido afasta a possibilidade de aplicação da hipótese de indedutibilidade prevista no art. 353, I, por entender inexistir a necessária relação societária entre a contribuinte e a destinatária dos royalties, o acórdão paradigma expressamente invoca a indedutibilidade prevista no art. 353, I, porquanto integrantes do mesmo grupo econômico.

Assim, clara a divergência de entendimentos aptos a embasar o presente recurso especial.

Há, portanto, clara divergência interpretativa acerca do alcance e incidência do art. 353, I, do RIR.

Em análise ao inteiro teor do Acórdão paradigma, verifica-se que naquele caso tratava-se de lançamento fundamentado no mesmo dispositivo legal, também lavrado em razão da constatação de indedutibilidade de pagamentos de royalties a pessoa jurídica pertencente ao mesmo grupo econômico da contribuinte autuada, mesmo não integrando seu quadro societário. Nesse sentido, é esclarecedor o seguinte parágrafo extraído do relatório do Acórdão paradigma:

No caso em questão, as remessas decorrentes dos gastos com licença de uso software foram pagas a International Business Machines Corporation (USA) e **não às sócias IBM Américas Holding LLC (USADelaware) e IBM World Trade Asia Corporation (USA). Porém, essas duas últimas empresas pertencem a primeira empresa citada e constituem o mesmo grupo econômico;**

(destaques ora acrescentados)

No entanto, diversamente do que se verifica no Acórdão recorrido – em que o lançamento fiscal foi cancelado sob o fundamento de que são indedutíveis apenas os royalties pagos a sócios em estrito senso, e não a qualquer outra pessoa física ou jurídica, ainda que pertencente ao mesmo grupo econômico –, no paradigma prevaleceu o entendimento de que “independente do arranjo societário (cuja atual dinâmica e internacionalização não poderia ser prevista pelo legislador, em 1964!), a teleologia, o objetivo e a razão de ser da norma não podem ser outros senão o de evitar a

manipulação do resultado, mediante pagamentos a sócios ou quaisquer beneficiários em favor destes”.

Portanto, em se tratando de cenários fáticos análogos, e tendo as decisões recorrida e paradigma chegado a conclusões diametralmente opostas relativamente à dedutibilidade de royalties pagos a pessoa jurídica sediada no exterior e pertencente ao mesmo grupo econômico, restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente, e tendo sido atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, **entendo que deve ser dado seguimento ao Recurso Especial.** (*destaques do original*)

A PGFN refere termos da acusação fiscal para circunscrever a adição a *quantias referentes aos valores remetidos à matriz a título de royalties* e destaca que a *autuada e a Warner Bros Pictures Internacional (WBPI), empresa que seria uma divisão da Warner Bros. Distributing Incorporation (WBDI), fazem parte do mesmo grupo societário, sediado no exterior, tendo como controlador em comum a “Warner Communications LLC”, justificando a aplicação do disposto no art. 353, I, do RIR/99.*

A decisão recorrida, *por maioria de votos, deu provimento para restabelecer a dedução de royalties pagos à Warner Bros Distributing Inc. (WBDI)/Warner Bros Pictures Inc. (WBPI) quanto ao IRPJ*, e, assim, evidenciou divergência jurisprudencial, assim demonstrada:

Com a devida vênia, nota-se que o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, qual seja o art. 353, I, do RIR/99.

De início, importante salientar que a nulidade aventada foi expressamente superada, razão pela qual, por óbvio, não será objeto do recurso. O presente recurso está adstrito à matéria a qual foi dado provimento, nos termos estampados na parte final do voto vencedor que consignou, que “no mérito, o Recurso do contribuinte merece ser provido pelos argumentos acima citados, restando prejudicados os demais argumentos de mérito ou preliminares suscitados”.

O entendimento adotado pela Turma foi estampado na ementa: “A não dedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para inserir na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômica ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento”.

Conforme excertos a seguir, corrobora-se que a Turma entendeu pela dedutibilidade dos royalties pagos pela autuada à WBDI/WBPI, **tendo em vista que essas não participavam do quadro societário da autuada, embora pertencesse ao mesmo grupo econômico:**

Voto vencedor

(...)

Desta feita, resta patente a nulidade da decisão recorrida por completa inovação e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Entretanto, deixo de acatar a nulidade acima mencionada por entender que no mérito a questão também se resolve favoravelmente ao contribuinte.

Como muito bem defendido pela Recorrente, a Fiscalização supõe que a WBS BR seria sócia da empresa a Warner Bros. International (WBPI) e, ainda, que esta última seria a sua matriz, o que não encontra qualquer respaldo nos documentos societários apresentados, e inclusive enseja a nulidade da autuação.

Ora, como se vê no organograma abaixo, a WBS BR é filial da Warner Bros South INC (WBSI), e não da contratada WBPI – que recebeu as remessas tidas por indedutíveis:

(...)

Ora, ainda que razoáveis os argumentos expendidos pela PGFN e inovados pela DRJ, e se possa discutir a existência de um grupo econômico (algo que não foi premissa do lançamento, repita-se), é incontestável que não há sociedade entre a WBS BR e a WBPI. Isso porque, dito de maneira objetiva, a WBPI não integra o quadro de acionistas da WBS BR. E não havendo relação de sociedade, não há como aplicar a restrição trazida no inciso I, do artigo 353 do RIR/99, que efetivamente se refere a pessoas físicas ou jurídicas que detenham participação societária na pessoa jurídica.

Aliás, essa é a posição adotada pela própria RFB na Solução de Consulta Cosit n. 182 de 31/05/2019, que assim dispõe:

(...)

Resta claro que a Administração tributária acatou a tese defendida pela recorrente e, certamente, hoje lançamento não seria realizado com base nos fundamentos expostos no TVF. O entendimento adotado na solução de consulta é alinhado ao que se verifica ordinariamente na legislação tributária, pois, já que quando se pretende estender o alcance de uma norma restritiva a pessoas vinculadas, isso é feito de forma expressa, evitando o emprego do vocábulo sócio, tal qual vemos como exemplo as regras de preço de transferência (art. 23 da Lei nº 9.430/1996).

Essa também é a interpretação adotada pelo CARF, a exemplo do Acórdão 1302- 002.695 de 09/04/18, antes mesmo da referida Solução de Consulta: (...)

Em precedente unânime e recente, já com fundamento na Solução de Consulta, novamente adotou-se a mesma interpretação:

ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A não dedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para colher na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômica ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento.

(Acórdão 1301-004.374, de 11/02/2020)

Assim, entendo que, no mérito, o Recurso do contribuinte merece ser provido pelos argumentos acima citados, restando prejudicados os demais argumentos de mérito ou preliminares suscitados.

Essas foram as razões que me levaram a divergir do brilhante voto proferido pelo nobre relator.

Desta feita, face a tudo o quanto exposto, oriento meu voto para, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário julgando insubsistente o lançamento.

(grifos nossos)

Antes de prosseguirmos na demonstração da divergência, necessário que fique claro que apesar de a decisão invocar a solução de consulta, para externar a recente posição da RFB, essa não afasta a similitude fática e a demonstração de divergência, pois, trata-se de argumento de reforço do Relator, uma vez que não é vinculante ao CARF. Outrossim, a solução de consulta não interfere no caso em análise, primeiro, porque está restrita aos consulentes, segundo, que não há que se falar em efeitos retroativos. Assim, a existência de recente solução de consulta mencionada no acórdão recorrido em nada interfere a demonstração da divergência, a seguir exposta.

Ao analisar fatos similares, a Primeira Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção decidiu que, à luz do art. 353, I, são indedutíveis na apuração do IRPJ as despesas com royalties pagos a pessoa jurídica pertencente ao mesmo grupo econômico. Posicionando-se pela necessidade de uma interpretação teleológica da norma contida no art. 353, I, do RIR. Confira a ementa do **acórdão paradigma nº 1201-001.462**, Sessão

de 09.08.2016, cujo entendimento foi mantido pela Eg. CSRF (acórdão n.º 9101-003.062) no ponto em discussão:

Processo n.º 16539.720014/201419

Recurso n.º Voluntário

Acórdão n.º 1201001.462 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 09 de agosto de 2016

Matéria Auto de Infração

Recorrente IBM BRASILINDUSTRIA MAQUINAS E SERVICOS LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A mudança de critério jurídico vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional pressupõe a existência de dois ou mais lançamentos fundados em premissas distintas. A inexistência de lançamento anterior não gera conflito positivo e em nada ofende o dispositivo legal, sendo de rigor a autuação sempre que presentes os requisitos vinculantes do artigo 142 do mesmo diploma legal.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CSLL. REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma indireta, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda e da CSLL.

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

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

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, José Roberto e Ronaldo Apelbaum, que lhe davam provimento.

Não obstante a clareza da divergência de entendimentos pela simples leitura da ementa, transcrevem-se excertos do voto condutor, a fim de afastar qualquer dúvida quanto à identidade ou semelhança fática entre os casos confrontados e, ainda, em relação à divergência de interpretação/aplicação da legislação tributária:

“Relatório:

(...)

4.1. Não adição de despesas indedutíveis ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL.

4.1.1. IRPJ – Indedutibilidade de Royalties pagos a acionistas ou pessoas ligadas:

1) as despesas de licença de uso de software, configurando royalties de natureza de direito autoral, encontram-se na regra geral e são indedutíveis quando pagas a sócios, de acordo com art. 353, I, do RIR/99;

'2) No caso em questão, as remessas decorrentes dos gastos com licença de uso software foram pagas a International Business Machines Corporation (USA) e não as sócias IBM Américas Holding LLC (USA-Delaware) e IBM World Trade Asia Corporation (USA). Porém, essas duas últimas empresas pertencem a primeira empresa citada e constituem o mesmo grupo econômico;

3) a IBM Brasil Indústria, Máquinas e Serviços Ltda. é uma subsidiária integral da International Business Machines Corporation (USA), através de sua sócia majoritária IBM Americas Holding LLC (USA Delaware);

4) Esclarece-se ainda que todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais controladas pela Internacional Business Machines Corporation (IBM);'

(...)

Voto (...)

Em síntese, nenhum sócio ou dirigente, inclusive eventuais parentes e dependentes, quando existirem, poderão receber royalties dedutíveis para fins de IRPJ. O pagamento dos valores, por óbvio, decorre de liberalidade da empresa, desde que observadas as limitações legais para a dedutibilidade.

(...)

Notase a perfeita identidade fática entre a decisão ao norte e a apreciada neste voto, pois os dois litígios se referem à glosa de despesas em razão de valores pagos a empresa no exterior.

(...)

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

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

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

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

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

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

Neste ponto, a questão me parece cristalina: não se trata de lacuna ou omissão legal, mas sim de situação perfeitamente enquadrada na dicção e vontade do

legislador, que, por óbvio, não possui dons premonitórios capazes de conhecer, muito antes da realidade fática, as inúmeras variantes que hoje existem nas relações societárias internacionais..”

(g.n.)

Pela simples leitura verifica-se que o Acórdão nº 1201-001.462 restabeleceu as cobranças dos créditos tributários fundamentados na indedutibilidade das despesas com pagamentos de royalties feitos à pessoa jurídica não sócia, **que tinha vínculos societários** com a contribuinte. Nesse julgado, a situação fática diz respeito a pagamento a terceiras pessoas jurídicas, que são controladas subsidiárias da controladora do contribuinte. Essa situação fica clara quando se observa no relatório e nas razões de decidir do voto acima transcritas.

A similitude é patente, em ambos os processos, foi apreciada questão relativa à **glosa de despesa correspondente a pagamentos classificados como royalties, com amparo no art. 353, I, do RIR/99, remetidos a destinatária no exterior - não sócia, mas apenas pertencente ao mesmo grupo econômico.**

Perceba-se que a discussão é a mesma: responder se a vedação constante do artigo 353, I, do RIR/99 estende-se a empresas sem relação societária direta, mas pertencentes a um mesmo grupo.

Contudo, e aqui surge a divergência, com fundamento nessa constatação, enquanto o acórdão recorrido afasta a possibilidade de aplicação da hipótese de indedutibilidade prevista no art. 353, I, por entender inexistir a necessária relação societária entre a contribuinte e a destinatária dos royalties, o acórdão paradigma expressamente invoca a indedutibilidade prevista no art. 353, I, porquanto integrantes do mesmo grupo econômico.

Assim, clara a divergência de entendimentos aptos a embasar o presente recurso especial.

Há, portanto, clara divergência interpretativa acerca do alcance e incidência do art. 353, I, do RIR. *(destaques do original)*

No mérito, a PGFN confronta o entendimento do acórdão recorrido que *afastou a incidência do art. 353, I, do RIR/99, assentada no fato de que a beneficiária dos rendimentos a título de royalties não é sua sócia, mas apenas empresa integrante do grupo econômico, e defende sua reforma porque:*

A autuada e a Warner Bros Pictures International, divisão da Warner Bros Distributing Inc. (WBPI) firmaram um contrato de licenciamento de direitos.

Portanto, a discussão cinge-se à glosa de pagamento de royalties, decorrente de contrato de licenciamento de direitos sobre filmes cinematográficos, com base no art. 353, I, do RIR/99, ao argumento de que a autuada e a licenciante, fazem parte do mesmo grupo econômico.

Segundo o Termo de Constatação Fiscal, o Recorrente apresentou “Contrato de licenciamento, datado de 1º de janeiro de 2014, com vigência de 01/01/2014 a 31/12/2014, renovado automaticamente em caso de não rescisão, entre Warner Bros Pictures International, divisão da Warner Bros Distributing Inc. (WBPI) e a fiscalizada: Warner Bros. (South) INC., filial no Brasil (denominada licenciada). O contrato tem como objeto a concessão de ‘direitos cinematográficos’ e ‘direitos não cinematográficos’ (item 1 do contrato), no território brasileiro. Define-se, no item 5, que: ‘Royalty(ies) da WBPI’: Levando-se em conta os direitos concedidos neste ato à Licenciada, a Licenciada pagará à WBPI um *royalty* (*Royalties* da WBPI), computado para cada “Período Contábil Mensal (...)”

A Fiscalização adicionou ao lucro real do Recorrente as quantias referentes aos valores remetidos à matriz a título de *royalties*. Válido, nesse ponto, transcrever a acusação fiscal, *verbis*:

[...]

A autuada e a “Warner Bros. Pictures International” firmaram contrato de licenciamento, que concedeu à Recorrente “direitos cinematográficos e não cinematográficos” no Brasil. O contrato de licenciamento possui o seguinte preâmbulo:

O presente contrato (“Contrato de Licenciamento”) é realizado e celebrado em 1º de janeiro de 2014, por e entre a **WARNER BROS. PICTURES INTERNATIONAL**, uma divisão da Warner Bros. Distributing Inc. (“WBPI”), uma sociedade constituída em conformidade com as leis de Delaware, e com escritórios localizados em 4000 Warner Boulevard, Burbank, Califórnia, Estados Unidos da América, 91522, e a **WARNER BROS. (SOUTH), INC., Filial do Brasil**, uma sociedade constituída em conformidade com as leis de Delaware e registrada no Brasil (“Licenciada”), com escritório no Brasil na Alameda Rio Negro, 585, 8ª Andar – Alphaville, Barueri – SP, 06454-000, Brasil.

Considerando as convenções mútuas contidas neste ato e de boa-fé e a título oneroso, em valor justo, cujo recebimento aqui se reconhece, a WBPI e a Licenciada estabelecem conforme segue:

PARTE UM: TERMOS E CONDIÇÕES

Os termos inicialmente em maiúsculas representam termos definidos e terão os significados a eles atribuídos nesta ou na Parte Dois. As definições são citadas no texto no momento em que o termo aparecer inicialmente em maiúscula e entre aspas.

1. **Concessão de Direitos:** A WBPI concede à Licenciada, neste ato, os Direitos Cinematográficos e os Direitos Não Cinematográficos no Idioma dos Filmes Cinematográficos no Território de acordo com os termos e obedecendo às condições contidas na Parte Um: Termos e Condições (“Parte Um”) e Parte Dois: Termos e Condições Adicionais (“Parte Dois”), bem como os Anexos e Apêndices que constituem, em conjunto, o presente Contrato de Licenciamento (“Contrato de Licenciamento”).

Vê-se que as próprias partes do contrato de licenciamento se referem à Recorrente como “filial do Brasil”, que evidencia a existência de relação societária. Entretanto, no seu recurso voluntário, o Recorrente explica que a expressão “filial do Brasil” significa que “a Recorrente é filial do Brasil da empresa Warner Bros. (South) Inc., que é sociedade empresária americana com sede no Estado de Delaware, como indicam os documentos societários juntados aos autos”. Por outro lado, afirma que a Recorrente e a “Warner Bros. Pictures International” não estão diretamente relacionadas.

Portanto, a natureza da relação entre a Recorrente e a “Warner Bros. Pictures International” é matéria de mérito, tendo em vista que será determinante para fins de aplicação, ao caso, do disposto no art. 353, I, do RIR/99. Assim, não se verifica nulidade processual, mas sim discordância, do Recorrente, acerca do enquadramento na hipótese legal contida no art. 353, I, do RIR/99.

Tomando como ponto de partida a estrutura desenhada pelo Recorrente, verifica-se que o Recorrente (Warner Bros. (South) Filial Brasil) e a “Warner Bros. Pictures International” fazem parte de um mesmo grupo societário, sediado no exterior, tendo como controlador em comum a “Warner Communications LLC”. Confirma-se¹:

¹ Informações disponíveis em:

Warner Bros. Enterprises LLC operates as a subsidiary of Warner Bros. Entertainment Inc.

<https://www.bloomberg.com/research/stocks/private/snapshot.asp?privcapid=35419916>

Warner Bros. Entertainment Inc. operates as a subsidiary of Warner Communications LLC.

<https://www.bloomberg.com/research/stocks/private/snapshot.asp?privcapId=702071>

TW Ventures Inc. operates as a subsidiary of Warner Communications LLC

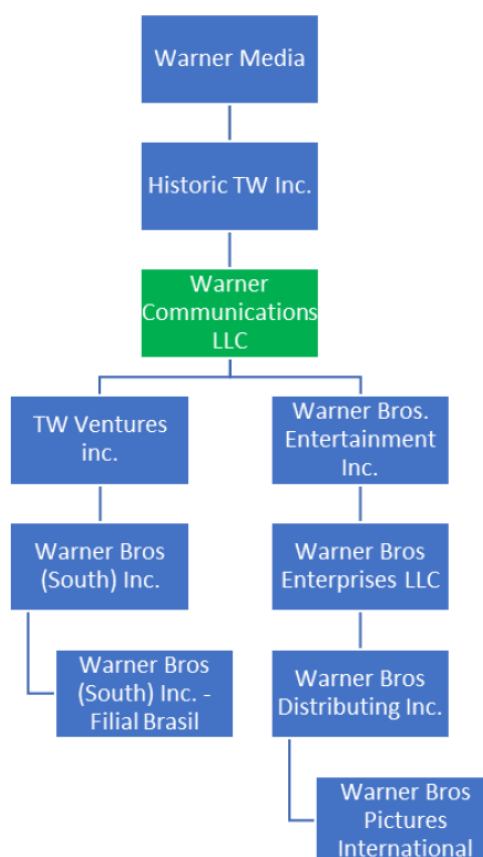
<https://www.bloomberg.com/research/stocks/private/snapshot.asp?privcapId=22453006>

Warner Communications LLC operates as a subsidiary of Historic TW, Inc

<https://www.bloomberg.com/research/stocks/private/snapshot.asp?privcapId=904981>

Historic TW Inc. operates as a subsidiary of Warner Media, LLC.

<https://www.bloomberg.com/research/stocks/private/snapshot.asp?privcapId=190137>



Assim, a acusação fiscal, constante do auto de infração, está correta. É que, nos casos em que a empresa que licencia o direito autoral e aquela que paga os royalties figuram em um mesmo grupo societário, o CARF tem se manifestado pela aplicação do disposto no art. 353, I, do RIR/99.

Com efeito, trata-se de uma interpretação finalística, e menos literal, dos termos do art. 353, I, 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;

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

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

*decidibilidade de conflitos com base na norma enquanto diretivo para comportamento.*²

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, são indedutíveis os pagamentos de *royalties* da contribuinte autuada para a “Warner Bros. Pictures International”, uma vez que o art. 353, I, do RIR/99 deve ser

² FERRAZ, Tércio Sampaio Ferraz. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, fl. 256.

aplicado a operações entre pessoas jurídicas que compõem um mesmo grupo societário ou econômico.

Tais argumentos foram acolhidos pelo CARF em julgamento de caso idêntico ao que está sendo apreciado. Trata-se do acórdão n.º 1402-000.905 (processo administrativo nº 16643.000085/2009-47). Transcreve-se a seguir trecho da ementa e do voto condutor do acórdão:

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESA. ROYALTIES. A luz do art. 71 da Lei 4.506/1964, são indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL as despesas com royalties pagos a outra empresa, em razão da utilização de marca, quando verificado que ambas fazem parte do mesmo grupo econômico. 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 entre a fiscalizada e seus controladores, mas lhes atribui efeitos próprios no campo de apuração do IRPJ. (Sessão de 14 de março de 2012)

Voto condutor

Dedução de Despesas com Royalties

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

A conclusão do douto colegiado de primeira instância pautou-se em interpretação do artigo 353, I do RIR/99, que tem o seu fundamento legal no art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964.

A meu ver, a interpretação dada ao dispositivo pela DRJ e que levou à exoneração de parte do lançamento foi equivocada. Ao contrário do decidido, a legislação em vigor alberga sim a vedação de dedutibilidade levada a termo no caso concreto.

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

A nítida finalidade da norma é obstaculizar o favorecimento irregular, ou, no mínimo questionável, de poucos (sócios, dirigentes ou seus parentes.), em detrimento do Fisco (verificado com a redução do lucro tributável da empresa que paga os royalties) ou em detrimento de outros sócios ou acionistas da sociedade (verificado com a redução dos lucros a serem distribuídos).

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

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

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

“É vedado o pagamento de “royalties” a sócios ou dirigentes de empresas e a seus parentes e dependentes. Quanto aos sócios, tanto podem ser pessoas físicas como jurídicas. Não esclarece a lei o grau de parentesco, ou tipo de dependência. [...] A regra estabelecida no dispositivo legal alcança tanto as pessoas físicas como as jurídicas, de sócios ou acionistas (CC.Ac. 1110.0446, de 25.2.76 RT2 38/77). Esclarece a decisão que o fato de ter a lei se referido a parentes ou dependentes, objetivou alcançar também pessoas ligadas à pessoa física, já que, como é óbvio, a pessoa jurídica não tem parentes. Daí não caber o

entendimento no sentido de que só as pessoas físicas estão sujeitas à norma da lei.”

Vejamos novamente a determinação legal:

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

[...]Parágrafo único. Não são dedutíveis:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Observa-se que, no caso em análise, os elementos apontados pela jurisprudência do Carf para atribuir validade ao planejamento são desfavoráveis a este Contribuinte que buscava a dedutibilidade da despesa com royalties. Defendemos que, se houver efetiva ligação, ora direta, ora indireta, entre os envolvidos, será afastada a desejável independência comercial entre as partes. Da mesma forma, a incoerência da operação é demonstrada pela utilização de artifício para remunerar diretores parentes, utilizando-se de empresa intermediária. Cremos que, no caso submetido ao Carf, não se verificou propósito outro que não fosse obstaculizar o recolhimento de tributos, mediante a dedução de despesas com royalties. É preciso ressaltar que o Carf vem reiteradamente decidindo por não atribuir higidez a atos societários firmados com o exclusivo propósito de obstaculizar, de forma direta ou indireta, o recolhimento de tributos (e.g., Acórdãos nos 10196724 e 10323290). Avancemos

mais um pouco com relação ao propósito negociai em operações como esta. Ainda que existisse um propósito comercial autêntico no fato de um grupo econômico reservar uma marca como ativo de uma de suas pessoas jurídicas, cuja utilização seria remunerada por outras empresas do grupo, cremos, ainda assim, que a dedutibilidade somente seria albergada pela legislação se não constituir uma burla às finalidades do art. 353,1, do RIR/1999. Em outras palavras, imaginemos que uma empresa de grande reconhecimento (marca conhecida) esteja prestes a abrir seu capital. Consideremos ainda que, por razões comerciais e/ou sentimentais, os acionistas iniciais queiram reservar para si a marca construída durante anos, destacando-a da empresa cujo capital será aberto. Cremos que, neste caso, a dedutibilidade de eventuais despesas com royalties que venham a ser pagos pela utilização da marca só será válida se a empresa detentora da mesma comprovar uma total impessoalidade entre seus sócios/acionistas e o quadro societário da empresa que paga royalties pela marca. Não sendo feita tal desvinculação, a despesa será indedutível por ofensa ao art. 353,1, do RIR/1999, cuja interpretação deve ser ampla, pelas razões já defendidas. Note que, neste caso, não há necessidade de se avançar na busca de propósito comercial na realização da despesa, haja vista que a fiscalização não precisa sequer infirmar as operações e contratos firmados. A conclusão do duto colegiado de primeira instância pautou-se em interpretação literal e restritiva do art. 353,1, do RIR/1999, que tem o seu fundamento legal no art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964.” (Grifos não constantes do original).

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

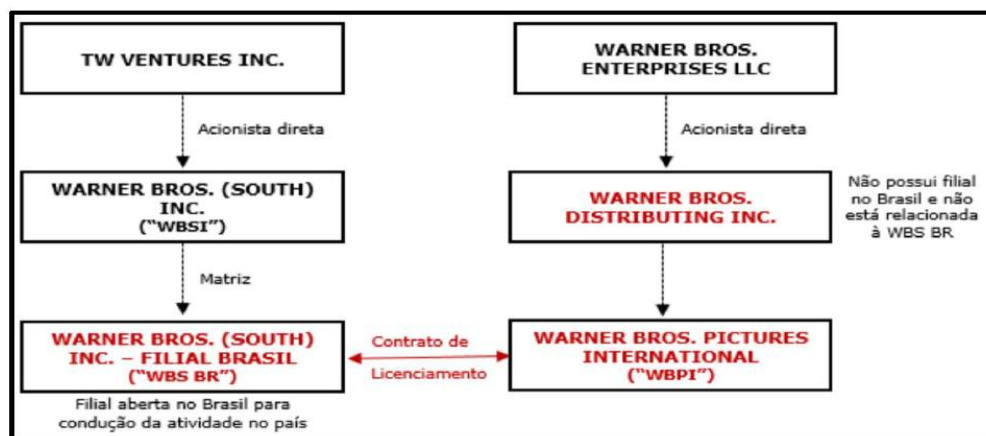
Ante o exposto, deve-se render homenagem ao entendimento já manifestado por esta egrégia Corte, conferindo ao dispositivo em discussão interpretação consentânea com sua finalidade precípua. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido *para a reforma do acórdão recorrido, restabelecendo-se a decisão de primeira instância.*

Cientificada em 12/06/2023 (e-fl. 1120), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 07/06/2023 (e-fls. 1122/1133) nas quais aduz que, *como bem observado pelo v. Acórdão recorrido, o AIIM decorreu de um erro de premissa fática da Fiscalização, dado que ela supôs que a empresa Warner Bros. Pictures International (WBPI) – empresa que recebeu os pagamentos – seria sócia da Recorrida (WBS BR) e, ainda, que aquela seria matriz desta última.* E prossegue:

3. Como nada disso encontra respaldo nos documentos societários apresentados, a própria DRJ cuidou de reconhecer este erro de fato cometido pela autuação. No entanto, em expressa inovação às premissas originais, manteve o Auto, afirmando apenas que existe “proximidade entre as empresas”.

4. Na verdade, ao contrário do que supôs a autuação, a WBS BR é filial da Warner Bros. (South) INC. (WBSI), e não da contratada WBPI – que recebeu as remessas tidas por indedutíveis, como se vê no organograma abaixo:



5. Portanto, diante desse erro de fato cometido pela autuação ao afirmar que a Recorrida (WBS BR) seria uma filial da beneficiária dos pagamentos (WBPI), bem como do argumento inovador introduzido pelo acórdão DRJ no sentido de que mesmo inexistindo remessa à sócios, os pagamentos seriam indedutíveis por suposta proximidade entre as empresas, a Recorrida apresentou Recurso Voluntário.

6. O v. Acórdão recorrido expressamente reconheceu a nulidade da autuação, por uso indevido de presunção que se comprovou materialmente errônea no caso concreto, e também nulidade da decisão DRJ "por completa inovação e cerceamento do direito de defesa do contribuinte." Todavia, deixou de pronunciar as nulidades por entender que, no mérito, a questão se resolveria a favor da ora Recorrida. Dessa forma, restou reconhecida (i) a nulidade da autuação por presunção indevida; (ii) a inovação de fundamento jurídico da autuação pela DRJ e (iii) o direito da Recorrida à dedutibilidade dos valores, porquanto não pagos à sócios, razão pela qual não há que se falar em violação ao art. 353 do RIR/99, já que a legislação expressamente utiliza o termo "sócios", e não "empresas próximas" ou afins.

Defende o não conhecimento do recurso fazendário, inicialmente observando sua apresentação *em apenas 5 dias contados da sua intimação, trazendo a cotejo um único paradigma que supostamente lhe permitiria suscitar esta divergência jurisprudencial*, para assim firmar: i) a existência de *fundamento preliminar autônomo inatacado*; e ii) *dissimilitude fática entre os arestos*.

Quanto ao primeiro aspecto, anota *que a PFN nada opôs à nulidade da autuação, acatada desde a primeira linha do voto vencedor do v. Acórdão recorrido*, conforme excerto que transcreve, e argumenta:

10. Ora, seria necessário apresentar paradigma apto a suscitar a divergência nesta matéria preliminar, já que constituiu fundamento autônomo para provimento do Recurso Voluntário. Do contrário, ainda que se reformasse o v. Acórdão recorrido em seu trecho de mérito, permaneceria hígido o provimento do Recurso Voluntário em função da nulidade da autuação por vício material, assim compreendidos o cerceamento do direito de defesa e a inovação nas razões do lançamento.

11. A PFN sustenta que não apresentou paradigma nesse sentido porque a nulidade teria sido superada. Data venia, o fato de a nulidade não ter sido declarada formalmente é irrelevante. Isso porque o v. Acórdão recorrido aplicou a regra do artigo 59, § 3º do Decreto 70.235/72, segundo o qual "quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará."

12. Isso não significa, todavia, que o conteúdo decisório da preliminar seja descartado ou não compoñha a materialidade do v. Acórdão recorrido. Pelo contrário, como

destacado acima, **houve expressa e nominal menção ao fato de que o auto é nulo por uso de presunção indevida e que acórdão da DRJ é nulo por inovação dos fundamentos jurídicos, o que seria suficiente para dar provimento ao recurso voluntário.** Admitir-se o contrário implicaria tornar inócua a fundamentação da preliminar do voto, além de transformar o que significou **reconhecimento** da nulidade em um **afastamento** dela, o que não se pode cogitar.

13. Do exposto, requer-se o não conhecimento do REsp por haver fundamento autônomo não atacado, com fulcro na reiterada jurisprudência desta E. CSRF:

RECURSO ESPECIAL. **FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO.** NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece do recurso especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um fundamento jurídico autônomo da decisão. (Acórdão nº 9101-006.485, de 07/03/2023).

RECURSO ESPECIAL. **FALTA DE INTERESSE RECURSAL.** NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece de Recurso Especial, quando a rediscussão da matéria suscitada, **ainda que acatada a tese do recorrente, não logra reverter o resultado do acórdão recorrido.** (Acórdão nº 9202-010.665, de 25/04/2023).

[...] (destaques do original)

Com respeito à dessemelhança entre os acórdãos comparados, afirma que ela está presente *seja em termos do escopo da discussão jurídica ou mesmo das premissas fáticas apresentadas aos julgadores.* Isto porque, *no acórdão paradigma, discutiu-se controvérsia rotineira neste CAREF, que diz respeito ao alcance da expressão “sócios” no art. 353 do RIR, ou seja, para saber se a expressão se refere apenas aos sócios pessoas físicas ou se também abarcaria sócios pessoas jurídicas,* ao passo que o recorrido *tem por premissa fática de que a beneficiária dos pagamentos sequer seria sócia da fonte pagadora.* E complementa:

17. Assim, não se discutiu se o “sócio” deveria ou não ser necessariamente uma pessoa física ou jurídica, já que, in casu, sequer se trata de um sócio. A discussão no v. Acórdão recorrido foi, portanto, se poderiam ser considerados dedutíveis os pagamentos feitos àqueles que **NÃO** são sócios, mas que apenas possuiriam certa “proximidade” com a pagadora, como havia entendido a DRJ.

18. Além disso, as considerações a título de obiter dictum levantadas pelo paradigma no sentido dos pagamentos feitos a controlador ou matriz definitivamente constituem circunstâncias fáticas estranhas ao caso em tela. Naquele caso, os pagamentos de fato foram feitos à **matriz controladora** – necessariamente um **sócio**, portanto. Confira-se:

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

19. Ocorre que, como já exaustivamente reiterado acima, a beneficiada pelos pagamentos aqui discutidos **NÃO** é sócia ou matriz da fonte pagadora. Além disso, como bem consignado pelo v. Acórdão recorrido, **inexiste acusação de grupo econômico** ou equivalente:

A acusação de tratar-se de filial presume, necessariamente vínculo societário entre as empresas. **Não houve desconsideração de personalidade jurídica, acusação de grupo econômico ou nada parecido.**

20. Reforça-se, assim, a ausência de similitude fática mínima para embasar uma divergência apta a reabrir a discussão perante a CSRF.

21. Por fim, de igual ou maior importância é o fato de que o v. Acórdão recorrido expressamente invocou a **Solução de Consulta COSIT nº 182**, consignando que “o entendimento adotado na solução de consulta é alinhado ao que se verifica ordinariamente na legislação tributária”. O acórdão paradigma, todavia, não examinou

os efeitos dessa Solução de Consulta, não se podendo saber se, caso o tivesse feito, o resultado do julgamento seria o mesmo.

22. A PFN defende que a aplicação da Solução de Consulta seria um reforço de fundamento e, por isso, não precisaria ser enfrentada. Data venia, muito pelo contrário. Tal Solução de Consulta é circunstância jurídica superveniente da **maior relevância** que certamente deu a segurança e conforto ao colegiado para prover o Recurso Voluntário. Ora, sem a Solução de Consulta o resultado poderia ter sido diferente, de forma que o paradigma que não traz tal discussão é imprestável para a demonstração da divergência, por ter apreciado arcabouço normativo distinto daquele apreciado pelo v. Acórdão recorrido.

23. Deste modo, inexistindo divergência jurisprudencial entre os acórdãos comparados, mas apenas circunstâncias fáticas e discussões jurídicas díspares, também por estas razões deve ser negado conhecimento ao REsp da PFN, nos termos da jurisprudência do colegiado:

CONHECIMENTO - **DESSEMELHANÇA FÁTICA** Quando o acórdão recorrido e o paradigma possuem dessemelhança fática a suscitar **questões jurídicas diversas**, inexistente divergência jurisprudencial a ser dirimida. Desse modo, não deve ser conhecido o recurso especial atinente à matéria arguida nessas bases.

(Acórdão nº 9101-006.596, de 10/05/2023)

[...] (destaques do original)

No mérito, inicialmente ressalta que embora o lançamento fosse calcado nos incisos I e III do art. 353 do RIR/99, como a defesa da Fazenda Nacional se limitou ao inciso I, a defesa da Contribuinte também ficará adstrita a este ponto. Sob esta ótica, aduz *que a própria RFB cuidou de normatizar a questão por meio da Solução de Consulta COSIT nº 182/19, na qual reiterou o fato de que a dedução de despesas é regra, e que somente regra expressa e específica poderia ensejar uma exceção*. Assim, pondera que:

26. Por esta razão, andou muito bem o v. Acórdão recorrido ao apontar que esta autuação não seria lavrada nos dias de hoje, porquanto em descompasso com as diretrizes de interpretação estabelecidas pela RFB. Confira-se:

Resta claro... 1996

27. De fato, não cabe ao Fisco adicionar à lei aquilo que ela própria não diz. Ora, se é vedado deduzir pagamentos feitos aos **sócios**, é preciso concluir, por óbvio, que são apenas aqueles feitos aos **sócios**. Trata-se, pois, do mero cumprimento da estrita legalidade tributária. É vedada a dedução do pagamento ao sócio, tão-somente, e não a “sociedades próximas” e afins.

28. Este inclusive é o tratamento que vem sendo conferido pela mais recente jurisprudência deste E. CARF, que vem rechaçando a interpretação extensiva do inciso I, do art. 353 do RIR/99 justamente por entender que a vedação à dedutibilidade dessas despesas restringe-se ao pagamento de **sócios**, e não de qualquer eventual proximidade entre empresas. Confira-se:

ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. A não dedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, **não comportando ampliação para colher na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômica ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento**. (Acórdão nº 1301-004.374, **unânime**, de 11/02/2020)

DESPESAS DEDUTÍVEIS ROYALTIES PAGOS À EMPRESA PERTENCENTE A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO. São dedutíveis os royalties pagos à empresa com a qual **não se mantenha relacionamento societário, ainda que pertencente a um**

mesmo grupo econômico, por falta de previsão legal expressa. (Acórdão nº 1302-002.695, de 09/04/18)

29. De fato, a interpretação conferida por este E. CARF se coaduna com a regra geral de dedutibilidade das despesas, por força do Princípio da Renda Líquida, e com tratamento que vem sendo dado pelo STF ao tratar de opção políticas feitas pelo legislador, que neste caso não procurou restringir a dedutibilidade de pagamentos a empresas de mesmo grupo, mas tão somente **a sócios**, não cabendo ao Fisco estipular um limite diverso, mais extensivo, sem respaldo na lei.

30. Repita-se: **não há sociedade** entre a **WBS BR** e a **WBPI**. Isso porque, dito de maneira objetiva, a **WBPI não integra o quadro de acionistas da WBS BR** ou vice-versa. E não havendo relação de sociedade, não há como aplicar a restrição trazida no inciso I, do artigo 353 do RIR/99.

31. Dessa forma, fica evidenciada a legalidade das deduções procedidas pela Recorrida, de modo que não merece ajustes o v. Acórdão recorrido. (*destaques do original*)

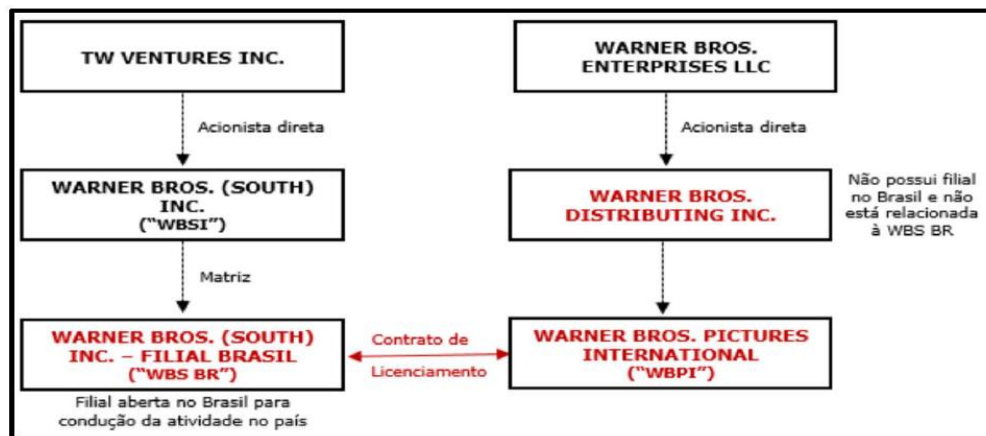
Requer, assim, o não conhecimento ou improvimento do recurso especial Subsidiariamente, observa que os autos deveriam *ao menos RETORNAR ao colegiado a quo para proclamação formal da preliminar de nulidade já apreciada ou, ainda, para julgamento da multa isolada lançada concomitantemente à multa de ofício, sob pena de supressão de instância.*

Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte observa que o acórdão recorrido se pautou na existência de *erro de premissa fática da Fiscalização*, vez que não demonstrado vínculo societário com a empresa que recebeu os royalties, como assim demonstrado em suas contrarrrazões:



Destaca que a autoridade julgadora de 1ª instância teria inovado ao afirmar a indedutibilidade dos *royalties por suposta proximidade entre as empresas*, e o Colegiado *a quo*, por cancelar a exigência no mérito, deixou de pronunciar a nulidade desta inovação, bem como do lançamento em razão da presunção adotada.

Afirma, assim, que há fundamento inatacado, bem como dessemelhança fática entre os acórdãos comparados.

De fato, embora o voto vencido do relator reconheça existir nos autos evidências de *subordinação comum entre as empresas que participam da relação objeto de contestação por parte da Fiscalização e as empresas que estão no topo da cadeia de controle do Grupo WARNER nos Estados Unidos da América*, para assim invocar a interpretação da legislação tributária expressa no precedente nº 1201-001.462 – aqui trazido como paradigma pela PGFN – o voto vencedor do acórdão recorrido limitou o litígio à acusação fiscal interpretada sob os seguintes parâmetros:

Ora, da análise do TVF não consigo extrair outra conclusão senão a de que o autuante partiu da premissa fundamental de que a Warner Bros. (South) INC constitui-se como filial no Brasil da Warner Bros Pictures Internacional, divisão da Warner Bros Distributing Inc. (WBPI).

A acusação de tratar-se de filial presume, necessariamente vínculo societário entre as empresas. Não houve desconsideração de personalidade jurídica, acusação de grupo econômico ou nada parecido.

Ressalte-se que o autuante teve acesso aos documentos societários e todo o organograma societário do grupo, os quais contradizem diretamente a conclusão a que chegou.

Por sua vez, são desses fatos que o contribuinte deveria se defender.

Assim é que o Colegiado *a quo* despreza a inovação promovida a partir do julgamento de 1ª instância e conclui, sob a ótica da acusação, ser *incontestável que não há sociedade entre a WBS BR e a WBPI. Isso porque, dito de maneira objetiva, a WBPI não integra o quadro de acionistas da WBS BR. E não havendo relação de sociedade, não há como aplicar a restrição trazida no inciso I, do artigo 353 do RIR/99, que efetivamente se refere a pessoas físicas ou jurídicas que detenham participação societária na pessoa jurídica.*

Firmadas estas premissas fáticas e jurídicas de decisão no acórdão recorrido, deveria a PGFN: i) identificar paradigma de divergência jurisprudencial acerca da possibilidade de validar o lançamento a partir de evidências presentes nos autos que confirmem presunção de vínculo cogitada sem provas na acusação fiscal; ou ii) identificar paradigma de divergência jurisprudencial acerca da indedutibilidade de *royalties* pagos a beneficiário integrante do mesmo grupo econômico, independentemente do vínculo de subordinação comum.

Na medida em que o dissídio jurisprudencial foi estabelecido, apenas, a partir do paradigma que, indicado no voto vencido, afirma a indedutibilidade dos *royalties* contratados entre pessoas jurídicas sob subordinação comum na cadeia societária, confirma-se que subsiste o fundamento inatacado do item “i”, acima, e que disto decorre a dessemelhança fática entre os acórdãos comparados, vez que o paradigma não se circunscreve ao contexto citado no item “ii” acima.

Esta Conselheira já teve a oportunidade de se manifestar por três vezes acerca das circunstâncias fáticas específicas que afetam a formação de dissídio jurisprudencial acerca da dedutibilidade de *royalties* contratados entre pessoas jurídicas vinculadas. A declaração de voto apresentada no Acórdão nº 9101-006.494, para concordar com a maioria³ deste Colegiado em não conhecer do recurso especial da PGFN, assim consolida estas ocorrências:

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo

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

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

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

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

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

[...]

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

Esta Conselheira teve a oportunidade de relatar recurso especial interposto contra a manutenção de exigência subsequente àquela analisada no paradigma nº 1201-001.462, objeto do acórdão nº 1201-002.158, e naquela ocasião referiu as peculiaridades das acusações fiscais submetidas a esta CSRF com respeito a pagamento de royalties a pessoas do mesmo grupo societário, nos termos do voto que, a seguir reproduzido e acolhido por maioria de votos, resultou na negativa de conhecimento do recurso especial lá interposto pelo sujeito passivo, conduzindo o Acórdão nº 9101-006.098 neste ponto⁴:

Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), e divergiram os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram no conhecimento desta matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

A negativa de conhecimento ao recurso especial da PGFN interposto contra referido paradigma, em 03 de dezembro de 2019, foi assim vertida na ementa e decisão do Acórdão nº 9101-004.552⁵:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CONFIGURADA.

⁵ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

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

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

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

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

[...]

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

Frente a esta acusação, o voto condutor do paradigma, embora discorrendo sobre a finalidade da norma em referência, e afirmando que ela busca *obstaculizar o favorecimento irregular, ou, no mínimo questionável, de poucos (sócios, dirigentes ou seus parentes), em detrimento do Fisco (verificado com a redução do lucro tributável da empresa que paga os royalties) ou em detrimento de outros sócios ou acionistas da sociedade (verificado com a redução dos lucros a serem distribuídos)*, assim se manifesta acerca do caso concreto sob exame:

[...]

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

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

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

Na resposta do Termo de Intimação Fiscal Nº 06, lavrado em 11/03/2015, foi apresentado o Contrato celebrado e explicações pormenorizadas de como se chegaram aos valores contabilizados apresentados na *Tabela 9*; e também na resposta do Termo de Intimação Fiscal Nº 07, lavrado em 17/04/2015, demais explicações dos valores contabilizados apresentados na *Tabela 9B*, que seguiu anexo ao termo.

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

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

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

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

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

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

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

Assim, não há o que se falar que a cláusula 5.1.A do Contrato esteja tratando de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio. Essa diferenciação entre os royalties exploração de direitos autorais e os royalties de pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio fica evidente no art. 22 da Lei nº 4.506/64:

“Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

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

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

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

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

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

“Art. 353. Não são dedutíveis:

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Nestes termos, o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na inexistência de vínculo societário direto da Oracle Internacional com a autuada, e no fato de ela ter de responder a pessoas que possam não ser acionistas da Contribuinte. Esta a consequência, portanto, da ausência de assertividade, na acusação fiscal, acerca da definição das pessoas que deliberaram e se beneficiariam do pagamento dos *royalties*, a qual também conduz à divergência assim manifestada em declaração de voto integrada ao acórdão recorrido, acerca do processo decisório nos grupos econômicos:

Embora o Relator concorde que a norma em destaque engloba a pessoa jurídica, afasta sua aplicação nos casos em que, embora não

seja sócio direto, o recebedor dos royalties pertença ao mesmo grupo econômico do pagador, sob o controle da matriz no exterior.

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

III - Relação entre IBM Brasil e IBM Corporation

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

De acordo com pesquisa realizada na internet, tendo como base os anos calendário de 2009, 2011, 2012 e 2014, todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais da IBM Corporation, fazendo parte de um mesmo grupo econômico (doc. 15). Conclui-se, portanto, que a IBM Corporation é sócia controladora da IBM Brasil, fato corroborado pelos esclarecimentos prestados pela empresa em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de 12/09/2016 (docs. 10 e 11).

16. Às pág. 795, resposta da empresa:

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

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

17. A empresa nos Estados Unidos que detém 99,99999984% da Recorrente, é subsidiária integral da International Business Machines Corporation IBMC, o que significa que a IBMC é na prática sócia e controladora da Recorrente.

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

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

Nada no referido paradigma permite concluir que a mesma decisão seria adotada caso a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara estivesse diante de pagamentos feitos à controladora indireta da autuada, única sócia da pessoa jurídica que figura como titular da quase totalidade (99,99999984%) do capital social da Contribuinte. Ao argumentar que *os contornos da lei são precisos e não há que se perquirir o intento do legislador, no caso, para se definir o seu alcance*, o voto condutor do acórdão paradigma emenda, já na sequência, que *a vedação contida no art. 353 se estende aos sócios e gerentes da empresa, até, porque, a intenção do legislador aí é de coibir a fraude, a distribuição disfarçada de lucros e a "fabricação" de despesas*, permitindo cogitar que o poder decisório decorrente do controle societário poderia ensejar uma outra interpretação para a norma sob exame.

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

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

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

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

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

É possível extrair dessa assertiva que o paradigma nº 1201-001.462, por admitir uma hipótese na qual a indedutibilidade se justifique em face de *pessoa que integre o mesmo grupo econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento*, poderia guardar similitude suficiente com o recorrido para caracterização do dissídio jurisprudencial, como inclusive expresso no exame de admissibilidade.

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

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

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

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

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

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

Independente do arranjo societário (cuja atual dinâmica e internacionalização não poderia ser prevista pelo legislador, em 1964!), a teleologia, o objetivo e a razão de ser da norma não podem ser outros senão o de evitar a manipulação do

resultado, mediante pagamentos a sócios ou quaisquer beneficiários em favor destes.

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

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

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

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

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

O voto condutor do acórdão recorrido afirma, sim, a razoabilidade do entendimento expresso na Solução de Consulta COSIT nº 182/2019, anotada nos seguintes termos em face da constatação de que *a Administração se dobrou à tese defendida pela recorrente*:

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

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

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

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

[...]

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

Em síntese:

- No Acórdão nº 9101-004.552 foi negado conhecimento a recurso especial da PGFN que pretendeu reverter o entendimento do recorrido nº 1302-002.695 – que cancelou glosa decorrente de contrato de distribuição firmado em favor de empresas do mesmo grupo econômico sem demonstração do vínculo societário entre elas – mediante oposição do paradigma nº 1402-000.905 – que validou glosa em face de contrato firmado entre pessoas jurídicas que tinham como sócios as mesmas pessoas físicas;
- No Acórdão nº 9101-006.098 foi negado conhecimento a recurso especial de sujeito passivo que pretendeu reverter o entendimento do recorrido nº 1201-002.158, assemelhado ao anterior nº 1201-001.462, - que validou glosa em face de contratação em favor da controladora indireta da autuada, interpondo-se entre elas subsidiária integral da beneficiária dos pagamentos -, mediante oposição do paradigma nº 1302-002.695 – que cancelou glosa decorrente de contrato de distribuição firmado em favor de empresas do mesmo grupo econômico sem demonstração do vínculo societário entre elas; e
- No Acórdão nº 9101-006.494 foi negado conhecimento a recurso especial da PGFN que pretendeu reverter o entendimento do recorrido nº 1301-004.374 – que cancelou glosa decorrente de contratação entre empresas do mesmo grupo econômico sem demonstração do vínculo societário entre elas – mediante oposição do paradigma nº 1201-001.462 - que validou glosa em

face de contratação em favor da controladora indireta da autuada, interpondo-se entre elas subsidiária integral da beneficiária dos pagamentos.

O presente caso, como antes demonstrado, se assemelha ao precedente n.º 9101-006.494. Assim, prevalecendo a premissa fática afirmada no voto vencedor do acórdão recorrido, ainda que o paradigma n.º 1201-001.462 admita uma hipótese na qual a indedutibilidade se justifique em face de *pessoa que integre o mesmo grupo econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento*, a decisão do paradigma está calcada na situação fática específica de a beneficiária dos royalties ser controladora indireta do sujeito passivo autuado, e assim refere as circunstâncias daí decorrentes que autorizam a sua equiparação à condição de sócio, na dicção do dispositivo legal que veda a dedução dos royalties. Logo, não é possível afirmar que o Colegiado que proferiu o paradigma decidiria da mesma forma na hipótese de autoridade lançadora não ter demonstrado ser a beneficiária dos royalties controladora indireta, mas sim apenas outra *pessoa que integre o mesmo grupo econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento*.

À semelhança do que dito na declaração de voto apresentada no Acórdão n.º 9101-006.494, a análise de conhecimento aqui desenvolvida deve ter por premissa do recorrido a inexistência de especificação do vínculo societário entre a Contribuinte e beneficiária dos royalties, e que seria necessário vínculo de controle indireto para caracterização do dissídio jurisprudencial. Mas isto porque, aqui, o voto vencedor afirma a inexistência desta especificação na acusação fiscal e o recurso especial fazendário não atacou, em divergência jurisprudencial autônoma, esta premissa processual.

Por todo o exposto, em linha com o voto declarado no Acórdão n.º 9101-006.494, e no reverso do voto condutor do Acórdão n.º 9101-006.098, esta Conselheira, aqui, vota por NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial a PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora