



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720396/2020-11
ACÓRDÃO	1101-001.385 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL PIRELLI PNEUS LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA. DECISÃO RECORRIDA. INOVAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NULIDADE MATERIAL. SUPERAÇÃO. ART. 59, §3º DO DECRETO Nº 70.235/1972.

A autoridade fiscal deve explicitar no Termo de Verificação Fiscal ou no auto de infração todas as irregularidades apuradas durante a fiscalização. Não basta citar uma série de dispositivos legais e esperar que o contribuinte ou o julgador faça a subsunção do fato à norma. Deixar de cumprir tal mandamento, como no caso em análise, é causa de cerceamento de direito de defesa, o que atrai a nulidade material do lançamento.

A decisão recorrida ao manter a autuação com base em fundamentos não elencados pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração inova e incorre na mudança de critério jurídico, vedado pelo art. 146 do CTN, o que também é causa de nulidade. Todavia, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, nos termos do art. 59, §3º do Decreto nº 70.235/1972.

MULTA. ECF. CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. REQUISITOS.

A multa por não cumprimento de intimação para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal nos prazos estipulados pela autoridade fiscal (inciso II) é de R\$ 500,00 por mês calendário. Tendo em vista que o prazo de entrega da ECF, ano-calendário 2016, era 30/06/2017 e a multa fora lavrada em

11/2020, tem-se 41 meses, o que significa uma multa de R\$20.500,00 (R\$500,00 x 41). Assim, bastaria o contribuinte não atender à intimação da fiscalização, ou seja, não informar que preencheria a ECF de forma equivocada, que estaria sujeito à multa de R\$ 20.500,00 em vez de R\$4,049 milhões, conforme lançado. No caso o contribuinte foi penalizado por agir de boa fé e atender a intimação do Fisco. Certamente este não é o objetivo da multa - desincentivar à prestação de informações - ainda mais quando a legislação obriga a autoridade fiscal intimar o contribuinte. O interesse do Fisco é na informação.

O cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas (inciso III, a, da MP 2.158-35/2001) não justifica, por si só, o lançamento da multa regulamentar, quando essa inexatidão, incompletude ou omissão motivou o lançamento de tributos. Nesse sentido a inteligência das Súmulas 96 e 133 do Carf.

IRPJ. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. DCTF. SALDOS A PAGAR NULOS. DÉBITOS INFORMADOS COM VINCULAÇÃO DE CRÉDITOS NÃO COMPROVADOS OU INEXISTENTES. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO COM MULTA DE 75%. CABÍVEL.

Nem todos os valores informados em DCTF constituem-se em confissão de dívida. Nos termos das IN SRF nº 126/98, somente os valores dos saldos a pagar é que são confessados, não carecendo de lançamentos de ofício para serem cobrados. Diferentemente, valores informados em DCTF para os quais foram vinculados créditos indevidos, de forma a resultar em saldos a pagar nulos, necessitam de lançamentos de ofício com multa de ofício de 75%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para: i) cancelar a glosa de despesas com royalties (IRPJ e CSLL) e o reflexo na multa isolada e de ofício; ii) cancelar a multa por apresentação da ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas.

Sala de Sessões, em 11 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e multa regulamentar, referentes ao ano-calendário 2016, no montante total de R\$159.276.183,32 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. As infrações apuradas foram:

- i) glosa de despesas de royalties no montante de R\$ 134.997.291,25, em razão de inobservância dos requisitos previstos nos arts. 352, 353 e 355 do RIR/99;
- ii) inexactidão dos dados escriturados e declarados na Escrituração Contábil-Fiscal (ECF) em comparação com os declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF);
- iii) omissão de informações na ECF.

3. A seguir a narrativa dos fatos, Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 728-733):

Realizou no período fiscalizado diversas remessas de divisas por conta da alegação de despesas com Royalties por aquisição de **Assistência Técnica, Patentes** com a empresa Pirelli Tyre S.P.A, situada em Milão na Itália, conforme contratos de câmbios e de prestação de serviços apresentados durante a ação fiscal.

No ano 2016 o contrato social apresentava dois sócios: Pirelli Tyre S.P.A. e Pirelli C.S.P.A. ambos com domicílio no exterior (Milão, Itália). O que configura o contribuinte como filial da empresa estrangeira. Durante esse ano o capital social sofreu alteração, variando entre 750.117.627,00 a 838.205399,00, houve o fechamento de uma filial, abertura de outra filial e em 25/11/2016 houve cisão parcial com transferência de parte do patrimônio para as empresas PIRELLI COMERCIAL DE PNEUS BRASIL LTDA, CNPJ 24.502.351/0001-69, NIRE 35229820840 de capital social de R\$ 509.328.303,00 tendo como sócios Pirelli Tyre S.P.A. e Pirelli C.S.P.A. (domiciliadas na Itália) e PIRELLI LATAM PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 24.578.921/0001-02, NIRE 35229834069 de capital social de R\$ 2.690.670,00, tendo como sócios Pirelli Tyre S.P.A. e Pirelli C.S.P.A. (domiciliadas na Itália). Observa-se assim que houve apenas um desmembramento parcial onde os mesmos sócios passaram a possuir três empresas a partir do capital social do contribuinte fiscalizado.

No ano de 2016 ainda restou registrado em Contrato Social nas datas 15/04/2016 e 04/08/2016 duas remessas para a matriz no exterior nos valores de R\$ 6.375.999,83 e R\$ 19.127.999,49, como se observa no seguinte texto referente à primeira remessa:

[...]

O contribuinte transmitiu a ECF através de dois envios com códigos Hash CF310B862CB255D811E0C0AC87772A56D5F60B6B-6 (01 a 09 de 2016) e 6BF817F26BAB428E14E859F18A01A433ABA9EAFE-2 (10 a 12 de 2016). A partir da ECF observamos que no Lalur foram descritas remessas ao exterior na qualidade de Royalties sob a rubrica X420 – Royalties Recebidos ou Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior no valor de R\$ 86.873.278,43 remetidos à Itália no período anual de 2016. Enquanto isso as rubricas X291 e X320 referentes a “Operações com o Exterior – Pessoa Vinculada...” e “Operações com o Exterior – Importações (saída de divisas)” que seriam as mais adequadas só foram utilizadas para registro de importação e exportação de bens no quarto trimestre do ano de 2016. Dessa forma observamos que as despesas com Royalties com pessoa vinculada não foram registrados nas rubricas adequadas e nem em sua totalidade.

Foi feita intimação ao contribuinte requisitando os contratos de averbação apresentados ao INPI, assim como ao Banco Central como exige o RIR/99 (Art. 353 Parágrafo Único e Art. 354, inciso I e Parágrafo 3º). O contribuinte apresentou os devidos contratos e as averbações em ambas as instituições. Foram apresentados contratos de Marca, de Patente e de assistência técnica.

O contribuinte apresentou contrato firmado com a empresa Pirelli Tyre S.P.A., sediada na Itália onde estabelecem que a empresa italiana iria fornecer informações técnicas.

As contas contábeis que consolidam os valores dedicados à despesa de Royalties são (nas palavras do contribuinte fiscalizado):

N15713JA11 – Pirelli Tyre S.P.A. Central Service Agreement “O objeto do Contrato consiste na prestação direta de recomendações, assistência e serviços por parte da Pirelli à Empresa Beneficiária (Pirelli Pneus Ltda), relacionados a certas áreas como, por exemplo: atividades financeiras, de contabilidade, questões tributárias, seguros, publicidade e relações públicas.”

N15713JA31 – Pirelli Tyre S.P.A. Assistência Técnica TAF “O objeto do Contrato consiste no fornecimento de tecnologia, conhecimentos técnicos e experiência da concedente (Pirelli Tyre S.P.A.) à receptora (Pirelli Pneus Ltda) para a fabricação, utilização e venda de pneus.”

N15713JA17 – Pirelli Tyre S.P.A e N15713JV17 – Pirelli Tyre S.P.A. “Nesta conta são alocados itens mais genéricos, como reembolso de salários de expatrios (estrangeiros que prestam serviço no Brasil, mas recebem pelo país de origem e depois é feito uma remessa para cobrir essa despesa).”

Observa-se que as contas traduzem naturezas muito além de compartilhamento de informações técnicas. Lembrando que se trata de um contrato de uma empresa com seu sócio majoritário e controlador.

No Lalur não foram adicionadas as remessas ao exterior, denominadas pelo contribuinte como sendo originárias de Royalties no total R\$ 134.997.291,25. Desse modo, faz-se um questionamento. Qual o sentido de um pagamento a título de royalties aos próprios sócios da pessoa jurídica, já que se paga a si mesmo, em vez de terceiros, uma retribuição pelo uso, fruição ou exploração de direitos? Ocorre que a legislação do Imposto de renda não permite essa operação, visto que a remessa se faz ao sócio da empresa conforme o RIR/99 (vigente à época): [art. 353 e 355]

[...]

Foi apurado que os valores apresentados como IRPJ devido no período, bem como a CSLL não foram declarados em DCTF, encontravam-se zerados para todo o ano 2016.

MULTA REGULAMENTAR POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS DO IRPJ E DA CSLL

Aplicável a multa de 50% sobre os valores do IRPJ Estimativa e da CSLL Estimativa que deixaram de ser recolhidos, tendo em vista o aproveitamento no resultado das despesas indedutíveis, nos termos do disposto nos Arts. 222 e 843 do RIR/99 e 219 e 921 do RIR/2018, art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

[...]

MULTA REGULAMENTAR POR OMISSÃO DE INFORMAÇÕES NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL-FISCAL – ECF

Aplicável a multa de 3% sobre os valores das importações de serviços que não foram informados na Escrituração Contábil-Fiscal – ECF nas fichas Registro X291 – Operações com o Exterior – Pessoa Vinculada – Linha 26 – Importações de Serviços e Direitos de Pessoa Vinculada e X320 – Importações (Saídas de Divisas), nos termos do disposto no artigo 57 da Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013 que alterou a Medida Provisória 2158-35 de 24 de agosto de 2001, vigente à época dos fatos ora relatados.

4. Em impugnação o contribuinte alegou, em síntese, conforme decisão recorrida:

I - Preliminar de nulidade do lançamento fiscal:

- que existiria notório erro de capitulação legal e de acusação dos fatos das infrações imputadas, ante trabalho precário, genérico realizado pela fiscalização da RFB;
- que as despesas incorridas a título de Royalties pagos a sua controladora no exterior, Pirelli Tyre S.P.A., são perfeitamente dedutíveis nos termos da lei, além de incorrer a fiscalização da RFB em erro de apuração das bases de cálculo dos valores supostamente devidos a título de IRPJ, CSLL (declaração inexata) e multa regulamentar por suposta omissão de informações;
- que o lançamento fiscal não observou o disposto no art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/72 e o art. 142 do CTN;
- que, então, pediu a nulidade dos autos de infração.

II - quanto ao mérito:

- a) da necessária dedução dos valores incorridos (despesas) com Royalties; que, caso a infração seja mantida, ao menos, seja julgado improcedente em relação à CSLL, eis que a regra de indedutibilidade de Royalties se aplica tão somente ao IRPJ;
- b) da natureza jurídica das estimativas mensais e da impossibilidade de exigência de IRPJ e CSLL (estimativas mensais) e multa isolada pelo não recolhimento após encerramento do ano-calendário; que incabível a cumulação de multas sobre o mesmo fato;
- c) da improcedência da multa regulamentar por omissão de informações na ECF; que NÃO HOUVE OMISSÃO DE INFORMAÇÃO NA ESCRITURAÇÃO DA ECF. Quando muito e, apenas e tão somente a título de argumentação, poderia ter havido erro

de preenchimento do registro da ECF, na medida em que o registro X420 é o mais apropriado para alocar as despesas de *royalties*. Entretanto, o fisco entendeu que as despesas de *royalties* deveriam ser alocadas nos registros X291 e X320 da ECF, aplicando a multa regulamentar de 3% (três por cento);

d) da improcedência da infração por declaração inexata;

e) ainda protestou genericamente pela produção posterior de provas, todas admitidas em direito.

5. A decisão decorrida, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria, deu parcial provimento para cancelar a exigência de parcela indevida do IRPJ que fora somada junto com a CSLL; acatar o argumento de que as regras de dedutibilidade dos *royalties* aplicam-se tão somente à CSLL, reduzindo o valor exigido a tal título de R\$ 12.149.756,21 para R\$ 6.813.637,33, com reflexo proporcional na multa de ofício de 75%, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

NULIDADE SUSCITADA DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO INEXISTENTE. PRELIMINAR REJEITADA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

O auto de infração quando lavrado por agente competente e em consonância com o art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72, ou seja, quando os fatos imputados estão descritos, narrados, de forma completa, objetiva, clara, com respectivo enquadramento legal, demonstrativo da base de cálculo e do valor devido, permitindo o pleno entendimento da acusação fiscal e o exercício do contraditório e da ampla defesa, não tem plausibilidade fático-jurídica a alegação de nulidade do lançamento, pois não configurado o alegado prejuízo à defesa.

Se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa alentada, abrangendo não só questão preliminar como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração que foi lavrado legitimamente em conformidade com o art. 142 do CTN e com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e sem que tenha sido caracterizado qualquer situação especificada no art. 59 desse Decreto.

IRPJ. GLOSA DE DESPESA INDEDUTÍVEL. SUPOSTA DESPESA DE ROYALTIES NA AQUISIÇÃO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA, ADMINISTRATIVA, MARCAS E PATENTES COM EMPRESA CONTROLADORA SITUADA NO EXTERIOR. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. FALTA DE ADIÇÃO NO LALUR. INFRAÇÃO MANTIDA.

Não são dedutíveis os *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior, pagos pela sociedade sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle de seu capital com direito a voto, exceto se ato ou contrato estiver averbado no Instituto de Propriedade Industrial -

INPI e registrado no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (RIR/99, art. 353).

As importâncias pagas, a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, não serão dedutíveis quando pagas ou creditadas pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto, exceto se o ato ou contrato estiver assinado, averbado no Instituto de Propriedade Industrial - INPI e registrado no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (RIR/99, art. 354).

Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas na legislação de regência (RIR/99, art. 355).

CSLL. GLOSA DE DESPESA. SUPOSTO GASTO OU PAGAMENTO DE ROYALTIES. INFRAÇÃO REFLEXA. MANTIDA EM PARTE. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. PARTICULARIDADE.

Não são dedutíveis na apuração da CSLL as parcelas de despesas escrituradas como Royalties (glosadas) que, ainda na fase de investigação fiscal a própria contribuinte reconheceu expressamente em resposta à intimação fiscal, não possuem natureza de Royalties.

IRPJ. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. DCTF. SALDOS A PAGAR NULOS. DÉBITOS INFORMADOS COM VINCULAÇÃO DE CRÉDITOS NÃO COMPROVADOS OU INEXISTENTES. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO COM MULTA DE 75%. CABÍVEL.

Nem todos os valores informados em DCTF constituem-se em confissão de dívida. Nos termos das IN SRF nº 126/98, somente os valores dos saldos a pagar é que são confessados, não carecendo de lançamentos de ofício para serem cobrados. Diferentemente, valores informados em DCTF para os quais foram vinculados créditos indevidos, de forma a resultar em saldos a pagar nulos, necessitam de lançamentos de ofício com multa de ofício de 75%. Entretanto, após o encerramento do ano-calendário é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas mensais não recolhidas. (Súmula CARF nº 82 - Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

MULTAS ISOLADAS DO IRPJ E DA CSLL. FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. CUMULATIVIDADE DAS MULTAS (DIFERENÇA DE SALDO A PAGAR - AJUSTE ANUAL E ESTIMATIVA MENSAL). POSSIBILIDADE.

As multas, isolada e de ofício, são autônomas, pois são decorrentes de infrações de naturezas diversas, distintas e podem ser cumuladas. A multa de ofício proporcional decorreu da infração glosa de despesa indedutível (ajuste anual) e a multa isolada decorreu da falta de antecipação de pagamento de exação fiscal por estimativa mensal (dever legal de antecipar pagamento).

Ademais, as multas isoladas, quando concomitantes com a multa de ofício, seguem a sorte do lançamento principal (IRPJ), por serem reflexas.

MULTA REGULAMENTAR. ARTIGO 57, INCISO III-"a", DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001 COM REDAÇÃO DO ART. 57 DA LEI Nº 12.873/2013. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL - ECF APRESENTADA COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS.

Efetuada a entrega de Escrituração Contábil Fiscal digital (ECF) - obrigação acessória - com informações inexatas, incompletas ou omitidas, configurada restou a infração formal, administrativa, subsumida no art. 57, III -"a" - da MP 2.158-35/2001 com redação dada pelo art. 57 da Lei nº 12.873, de 2013.

LANÇAMENTO REFLEXO: CSLL.

O lançamento decorrente segue a sorte do lançamento principal (IRPJ), se não existir razão jurídica para decidir diversamente, pois oriundos dos mesmos fatos e provas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

6. Houve interposição de recurso de ofício em razão de o crédito exonerado superar o limite de alçada conforme previsto na Portaria MF 63 de 2017, vigente à época.

7. Em recurso voluntário, o contribuinte apresentou em síntese, as alegações a seguir que serão analisadas em detalhe no voto.

Preliminares

Nulidade dos autos de infração

i) erro de capitulação e de acusação das infrações;

Nulidade da decisão recorrida

ii) violação ao contraditório e ampla defesa por apresentar argumentos e dispositivos inovadores que não acompanharam os autos de infração;

Mérito

iii) necessária dedução dos valores incorridos com os royalties;

iv) regularidade das deduções de royalties nos contratos de marcas, patentes e transferência de tecnologia;

v) natureza jurídica das estimativas e da impossibilidade de sua exigência e de multa isolada pelo não recolhimento após o encerramento do ano calendário;

vi) registros da escrituração contábil - da improcedência da multa regulamentar por omissão de informações na ECF;

vii) improcedência da infração por declaração inexata.

8. Ante o exposto requer:

i) seja declarada a nulidade dos autos de infração;

ii) subsidiariamente, anulada a decisão de primeira instância;

iii) subsidiariamente, seja parcialmente reformado o acórdão recorrido, de modo a cancelar a exigência residual mantida, caso as preliminares arguidas não sejam acatadas.

9. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Relator

10. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.
11. Quanto ao recurso de ofício, conheço parcialmente, conforme veremos mais adiante.
12. Cinge-se a controvérsia a verificar, a higidez das despesas de royalties; divergência de valores declarados na ECF e DCTF; multa por apresentação de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas e multa pelo não recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL.

Despesas com royalties**Preliminares****Nulidade da decisão recorrida e do auto de infração**

13. A recorrente alega nulidade da decisão recorrida por ilegalidade do convencimento e ausência de apreciação das provas, em razão de o Julgador de Piso analisar o procedimento de fiscalização, previamente à lavratura dos autos de infração.
14. Cita partes da decisão recorrida (e-fls. 939-953) em que o julgador de primeira instância seleciona “trechos das diversas respostas à Intimação Fiscal fornecidas pela Recorrente, dando um passo atrás, reanalisando o trabalho que deveria ter sido realizado pelo Agente Autuante, de forma a tentar melhorar os supostos fundamentos dos Als que foram lavrados”.
15. Na sequência aduz que “na tentativa de justificar a correção da lavratura dos Al’s questionados, o Julgador de Piso inovou na fundamentação ao aduzir que estariam supostamente ausentes os aditivos contratuais perante os órgãos reguladores, enquanto o D. Agente Fiscal assumiu a existência das respectivas averbações [...]. Sendo assim, a r. decisão recorrida contrariou o disposto no artigo 146 do CTN, visto que procedeu à modificação de critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento”. Aduz ainda que:

Ora, **ao reconhecer como suficientes os contratos apresentados** e não tendo o D. Agente Fiscal Autuante verificado qualquer outra pendência, **a Recorrente baseou-se nos fundamentos da autuação para se defender**, sendo que, em **nenhum momento, foi invocada a suposta infração ao parágrafo único do artigo 353 do RIR/99**, até porque, uma vez existentes as devidas averbações dos contratos, a pretensa infração nunca existiu, culminando na nulidade do Al’s ora questionados.

16. Alega que o acórdão recorrido desconsiderou o erro de apuração apontado pela recorrente durante a fiscalização e na Impugnação de que o valor correto a título de despesas com royalties era R\$ 59.290.209,75 e não R\$ 134.997.291,25. E mesmo após ter “*se prontificado a retificar a sua declaração, de modo a refletir a realidade dos fatos, tal pedido sequer foi apreciado pelo D. Auditor Fiscal e pelo D. Julgador de Piso*”.

17. Observa que:

[...] além de o D. Julgador de Piso incorrer em omissão ao aduzir genericamente que *“eventual erro material na apuração, na quantificação do valor tributável das infrações imputadas não tem o condão de macular o lançamento de nulidade, pois pode ser corrigido pelo julgador, de ofício ou por provocação da parte”*, ele também julgou procedente os Al's em debate quanto a este ponto, o que mais uma vez, não se pode admitir, haja vista que a autuação se baseou na suposta indedutibilidade dos royalties e não dos pagamentos a expatriados e pela prestação de serviços sem transferência de tecnologia, o que restringe o direito de defesa da ora Recorrente, na esteira das decisões deste E CARF [...].

18. Registra que a decisão recorrida, além de não ter analisado o referido erro de apuração, não fundamentou a manutenção do valor de R\$75.707.081,50 [diferença entre R\$134.997.291,25 e R\$ 59.290.209,75] *“o qual, como mencionou diversas vezes a Recorrente, não possui natureza de royalties e, portanto, não estão submetidos às regras de dedutibilidade previstas nos artigos 353 do RIR/99”*.

19. Assim, requer *“o reconhecimento da nulidade da decisão a quo, por ofensa ao direito de ampla defesa; ao disposto no artigo 146 do CTN e em razão da supressão de instância”*.

20. Em relação à nulidade do auto de infração, aponta que o Termo de Verificação Fiscal fundamentou a indedutibilidade das despesas incorridas nos arts. 353 e 355 do RIR/99, todavia *“suprimiu tanto do relato fiscal quanto do AI, o parágrafo único do artigo 353 do RIR/99, segundo o qual são autorizadas as deduções dos pagamentos a título de royalties realizados às empresas coligadas, desde que os contratos sejam averbados no INPI e registrados no BACEN”*.

21. De igual forma *“embora tenha se referido a "serviços técnicos", além de "patentes", [...] omitiu o artigo 354 do RIR/99, o qual, igualmente, traz a ressalva quanto à plena dedutibilidade de valores decorrentes de contratos averbados perante o INPI e registrados junto ao BACEN”*.

22. Defende não haver como fundamentar a exigência em análise com base no art. 355 do RIR/99 *“na medida em que este dispositivo trata justamente da impossibilidade de dedução, quando não cumpridos os requisitos acima, o que não se verifica no caso vertente, tal como consignou o próprio Agente Fiscal”*, o que demonstra *“a precariedade do trabalho fiscal, visto que [...] baseou-se em dois dispositivos legais [...] que não se correlacionam, justamente porque um, quando observado, exclui a possibilidade de aplicação do outro”*.

23. Entende tratar-se de *“erro de capitulação que anula formalmente os AIs lavrados, ante a inobservância do inciso IV do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72 que exige capitulação específica que justifique o ato de lançamento fiscal”*. Assim, requer *“a anulação parcial desta autuação, para que os princípios que norteiam o processo administrativo sejam devidamente respeitados”*.

24. Em razão de alegações de nulidade estarem intrinsecamente relacionadas às questões de mérito serão analisadas em conjunto, no mérito.

Mérito

25. No mérito, alega que os royalties pagos aos controladores no exterior podem ser deduzidos para fins de apuração do IRPJ, desde que cumpridos os requisitos: (i) averbação do contrato perante o BACEN e perante o INPI e (ii) observância aos limites legais máximos de dedutibilidade impostos, os quais não foram questionados pela autoridade fiscal e foram atendidos pela recorrente.

26. Aduz que, nos termos do Contrato Transferência de Tecnologia (e-fls. 156-199), remete à sua controladora no exterior royalties em razão do uso de conhecimentos técnicos e de direitos de propriedade intelectual para indústria adquiridos da Pirelli Tyre S.P.A na Itália, referentes às informações técnicas sob forma de desenhos, projetos de produtos e formulações dos compostos de borracha necessários para cumprimento de suas atividades.

27. Discorre sobre a legislação de royalties, cita doutrina, julgados do Carf e a Solução de Consulta Cosit 146/2015, 88 e conclui que *“os únicos requisitos legais condicionantes da dedução das despesas incorridas com os royalties foram devidamente cumpridos”*, conforme atestado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal ao assentar que o contribuinte apresentou os contratos averbados no INPI e no Banco Central.

28. Passo à análise.

29. Segundo a autoridade fiscal, conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 728 e seg.), o contribuinte realizou no ano-calendário 2016 *“remessas de divisas por conta da alegação de despesas com Royalties por aquisição de Assistência Técnica, Patentes com a empresa Pirelli Tyre S.P.A, situada em Milão na Itália, conforme contratos de câmbios e de prestação de serviços apresentados durante a ação fiscal”*.

30. A autoridade fiscal observou remessas de royalties para o exterior nos seguintes termos:

A partir da ECF observamos que no Lalur foram descritas **remessas ao exterior na qualidade de Royalties** sob a rubrica X420 – Royalties Recebidos ou Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior no valor de R\$ 86.873.278,43 remetidos à Itália no período anual de 2016. Enquanto isso as rubricas X291 e X320 referentes a *“Operações com o Exterior – Pessoa Vinculada...”* e *“Operações com o Exterior – Importações (saída de divisas)”* **que seriam as mais adequadas só foram utilizadas para registro de importação e exportação de bens no quarto trimestre do ano de 2016.**

31. Assim, concluiu *“que as despesas com Royalties com pessoa vinculada não foram registradas nas rubricas adequadas e nem em sua totalidade”*.

32. Na sequência intimou o contribuinte a apresentar contratos de averbação no INPI e Banco Central:

Foi feita intimação ao contribuinte **requisitando os contratos de averbação** apresentados ao **INPI**, assim como ao **Banco Central** como exige o RIR/99 (**Art. 353 Parágrafo Único e Art. 354, inciso I e Parágrafo 3º**). **O contribuinte apresentou os devidos contratos e as averbações em ambas as instituições. Foram apresentados contratos de Marca, de Patente e de assistência técnica.**

O contribuinte apresentou contrato firmado com a empresa Pirelli Tyre S.P.A., sediada na Itália onde estabelecem que a empresa italiana iria fornecer informações técnicas.

33. Em seguida, a autoridade fiscal elencou as contas contábeis referentes que consolidam as despesas com royalties. Observou ainda que tais contam contemplam itens diversos do compartilhamento de informações técnicas. Veja-se

As contas contábeis que **consolidam os valores dedicados à despesa de Royalties são** (nas palavras do contribuinte fiscalizado):

N15713JA11 – Pirelli Tyre S.P.A. Central Service Agreement “O objeto do Contrato consiste na **prestação direta de recomendações, assistência e serviços por parte da Pirelli à Empresa Beneficiária** (Pirelli Pneus Ltda), relacionados a certas áreas como, por exemplo: atividades financeiras, de contabilidade, questões tributárias, seguros, publicidade e relações públicas.”

N15713JA31 – Pirelli Tyre S.P.A. Assistência Técnica TAF “O objeto do Contrato consiste no **fornecimento de tecnologia, conhecimentos técnicos e experiência da concedente** (Pirelli Tyre S.P.A.) à receptora (Pirelli Pneus Ltda) para a fabricação, utilização e venda de pneus.”

N15713JA17 – Pirelli Tyre S.P.A e N15713JV17 – Pirelli Tyre S.P.A. “Nesta conta são alocados **itens mais genéricos, como reembolso de salários de expatrios** (estrangeiros que prestam serviço no Brasil, mas recebem pelo país de origem e depois é feita uma remessa para cobrir essa despesa).”

Observa-se que **as contas traduzem naturezas muito além de compartilhamento de informações técnicas**. Lembrando que se trata de um **contrato de uma empresa com seu sócio majoritário e controlador**.

34. Ante tal quadro, a autoridade fiscal pontuou que o contribuinte não adicionou no Lalur as remessas ao exterior a título de royalties no total R\$ 134.997.291,25. Questionou o sentido de um pagamento de royalties aos próprios sócios da pessoa jurídica e assentou que os arts. 353, I, II, III, a, b e 355, §2º não permitem essa operação, visto que se trata de remessa para sócio da empresa. Essa foi a infração apurada relativa aos royalties. Transcreve-se na íntegra o trecho do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 730-731). Veja-se:

No Lalur **não foram adicionadas as remessas ao exterior, denominadas pelo contribuinte como sendo originárias de Royalties no total R\$ 134.997.291,25**. Desse modo, faz-se um questionamento. **Qual o sentido de um pagamento a título de royalties aos próprios sócios da pessoa jurídica**, já que se paga a si mesmo, em vez de terceiros, uma retribuição pelo uso, fruição ou exploração de direitos? Ocorre que **a legislação do Imposto de renda não permite essa operação, visto que a remessa se faz ao sócio da empresa conforme o RIR/99** (vigente à época):

“**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;**

II - **as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato,**

que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

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

a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;

b) **pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;**

(...)

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

(...)

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

Foi apurado que os valores apresentados como IRPJ devido no período, bem como a CSLL não foram declarados em DCTF, encontravam-se zerados para todo o ano 2016.

35. A autoridade fiscal entendeu, portanto, que os royalties são indedutíveis em razão de terem sido pagos a sócios da empresa e no auto de infração descreveu que o contribuinte não observou os requisitos legais. Veja-se:

"ALUGUÉIS, ""ROYALTIES"" E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA OU ADMINISTRATIVA" INFRAÇÃO: "ROYALTIES" INDEDUTÍVEIS

Despesas de "Royalties" indedutíveis, por **inobservância dos requisitos legais**, conforme relatório fiscal em anexo, bem como demonstrativos consolidados das glosas e seus efeitos no Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2016	134.997.291,25	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 352, 353 e 355 do RIR/99

36. De plano, nota-se uma deficiência na motivação do auto de infração. Qual o requisito legal que o contribuinte não observou? O inciso I do art. 353 do RIR/99, que versa sobre

o pagamento a sócios pessoas jurídicas, ou o inciso III, b, que versa sobre royalties pagos à controladora com domicílio no exterior?

37. Tais questionamentos já seriam suficientes para desqualificar a infração por cerceamento de direito de defesa. Afinal, o Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração deve especificar de forma explícita o requisito descumprido para que o contribuinte possa se defender, o que não ocorreu no caso. Mas prossigamos.

38. Mediante uma leitura sistêmica do Termo de Verificação Fiscal, tendo em vista que a autoridade fiscal intimou o contribuinte para apresentar contratos de averbação no INPI e Banco Central, questionou o pagamento de royalties a sócios da pessoa jurídica e lembrou tratar-se de contrato de uma empresa com seu sócio majoritário controlador, deduz-se que a motivação seria o inciso III, b, do art. 353 do RIR/99, que versa sobre pagamento de royalties por sociedade com sede no Brasil a controladora com domicílio no exterior.

39. Corroborando tal posicionamento, o tópico da decisão recorrida que trata da análise dos contratos, qual seja: “Condições previstas na legislação de regência para dedução de despesas de Royalties. Contratos entre empresas vinculadas. Contratante com sede no Brasil e contratada controladora situada no exterior”

40. Considerando que o requisito não observado pelo contribuinte seria o inciso III, b, do art. 353 do RIR/99, verifica-se que a autoridade fiscal e a decisão recorrida incorreram em equívocos insanáveis.

41. A autoridade fiscal além de não observar o parágrafo único do art. 353 do RIR/99 adotou posicionamento contraditório. Explico.

42. Vejamos a legislação utilizada pela autoridade fiscal

Royalties

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;

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

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

a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;

b) **pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;**

[...]

Parágrafo único. O disposto na alínea "b" do inciso III deste artigo não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e

registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

[...]

Limite e Condições de Dedutibilidade

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

[...]

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

43. Registro que a autoridade fiscal não citou inobservância aos limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor, diversa da apontada acima.

44. A autoridade fiscal atestou que o contribuinte apresentou os contratos e averbação perante o Banco Central e INPI, como exige o RIR/99 (art. 353 parágrafo único e art. 354, inciso I e parágrafo 3º) e **não apontou nenhuma irregularidade quanto a este requisito.**

45. A decisão recorrida, por sua vez apontou uma série de irregularidades não apontadas pela fiscalização, mediante análise detalhada dos contratos. Veja-se (e-fls. 946 e seg.):

Condições previstas na legislação de regência para dedução de despesas de Royalties. Contratos entre empresas vinculadas. Contratante com sede no Brasil e contratada controladora situada no exterior

Quanto aos pagamentos de Royalties e Assistência Técnica valor R\$ 59.290.209,72 resta apurar, aquilatar, seu período de competência (se as despesas são atinentes ao ano-calendário 2016) e **se cumprem, ainda, os requisitos dos arts. 352, 353, 354 e 355 do RIR/99**, ou seja:

- os Contratos de Trademark Licence Agreement (Contrato de Licença de Uso de Marca), bem como Aditivo, **verificar, apurar se foram ou não registrados no BACEN e averbados no INPI?** A despesa foi efetuada no período de vigência do contrato, dentro de 05 (anos)?

- os contratos de Patent Licence Agreement (Contrato de Licença de Patente), bem como Aditivo, apurar, analisar, **se foram ou não registrados no BACEN e averbados no INPI?** A despesa foi efetuada no período de vigência do contrato, dentro de 05 (anos)?

- os contratos de Technology Transfer Agreement (Contrato de Transferência de Tecnologia), bem como Aditivo, constar, apurar, **se foram ou não registrados no BACEN e averbados no INPI?** A despesa foi efetuada no período de vigência do contrato, dentro de 05 (anos)?

- o valor da despesa com Royalties e Assistência Técnica, quanto ao ano-calendário 2016, verificar, apurar, se está dentro do limite do percentual estabelecido em relação receita líquida de vendas dos produtos contratuais?

[...]

Contratos de Royalties e Assistência Técnica:

[...]

Nos autos, não há cópia do documento de registro do Contrato de Marcas no Banco Central do Brasil.

b) Instrumento de contrato de Patent Licence Agreement (Contrato de Licença de Patente), de 14/10/2011 (e-fls. 381/399) e Aditivo de 13/12/2013 (e-fls. 400/411). Juntou cópia de **Averbação no INPI**, de 29/09/2015, **apenas do Contrato Aditivo**, conforme Certificado de Averbação 111191/03 (e-fls. 412/413):

[...]

Nos autos, não há cópia do documento:

a) **de averbação no INPI do Contrato de Patente** (inicial), mas apenas do Aditivo; b) de registro do Contrato de Patente e do Aditivo no Banco Central do Brasil.

c) Instrumento Contrato de Transferência de Tecnologia – Fabricação de Pneus, de 17/07/2011 (e-fls. 415/444). Averbação no INPI nº 110817/01, em 03/05/2012:

[...]

Obs:

(i) O Contrato de Transferência de Tecnologia de 17/07/2011 (contrato inicial), **registrado no INPI em 03/05/2012, INPI 110817/01, sua validade expirou** em 17/07/2016. Quanto ao Aditivo de 14/07/2016, a averbação no INPI ocorreu apenas de 05/09/2017, INPI 110817/02, conforme consta demonstrado no item seguinte, letra “d”.

(ii) ainda, consta dos autos apenas cópia de Registro no BANCEN do contrato de 17/07/2011 (e-fls. 461/462), conforme letra “d”, a seguir. **Não consta registro no BACEN do contrato aditivo.**

[...]

Obs:

(i) **Quanto ao registro do contrato no BACEN, consta dos autos apenas cópia de Registro no BACEN** do contrato de 17/07/2011 (inicial) (e-fls. 461/462) e faltou registro do Aditivo.

[...]

Não obstante, a contribuinte alegou, ainda na fase de investigação fiscal e voltou a alegar nesta primeira instância de julgamento nas razões de defesa, que teria comprovado o pagamento de Royalties e Assistência Técnica no valor de R\$ 59.290.209,75, conforme legislação tributária de regência e juntou tela resumo das operações de pagamento:

[...]

Diversamente do alegado pela impugnante, essa parcela despesa de R\$ 59.290.209,75 também foi efetuada à revelia da legislação tributária de regência e não pode ser dedutível.

Veja.

I - Quanto ao Contrato de Marcas:

[...]

Data vênua, **não consta dos autos documento que pudesse comprovar o registro de Contrato de Marcas no BACEN, mormente quanto ao Contrato de Marca em Tela.** O documento ROF juntado aos autos é precário, sem logotipo, apenas cita um ROF TA707965 (e-fl. 380), mas não traz o extrato do Contrato de Marca que teria sido registrado no BACEN. Apenas refere-se à Aquisição de Serviços- RAS.

Assim, **a situação dos fatos não se subsume no Parágrafo Único do art. 353 do RIR/99, que exige o registro do contrato de Marca de indústria no BACEN**, in verbis:

[...]

Ainda, na Tabela resumo acima, **quanto aos 4 (quatro) pagamentos** – conta N15713JA31- atinentes a Contrato de Marcas de Indústria, **não há informação, nem demonstração, como foi feito o cálculo** (base de cálculo da despesa e percentual aplicado), não há memória de cálculo.

Ademais, em outra tabela – Documento 03 (juntado com a impugnação – arquivo não paginado), **os valores dos pagamentos a título de despesas com Marcas de Indústria são diversos e inclusive um dos valores é da competência 2015**, ano diverso do lançamento fiscal – ano-calendário 2016. Veja:

[...]

Como visto, há diversas versões de pagamentos a título de despesa com Marcas de Indústria, porém **todos sem demonstração de como foram apurados os valores.**

Por fim, compulsando os autos, consta do Demonstrativo do Resultado do Exercício – Contas Referenciais - que **a empresa não teve receitas de vendas de produtos de fabricação própria**, ou seja, somente teve Outras receitas operacionais (receitas de natureza financeira), conforme demonstrado a seguir:

[...]

Ora, **pelo fato do contrato de marcas de indústrias não estar registrado no BACEN** (não consta prova dos autos nesse sentido) e também **não há memória de cálculo dos valores pagos** (base de cálculo e percentual), **então a glosa deve ser mantida quanto à despesa atinente a contrato de marca.**

Ademais, quando alega negativa da ocorrência do fato gerador (defesa de mérito direta) e quando alega fato modificativo, impeditivo ou extintivo do direito do fisco lançar o tributo (defesa de mérito indireta), o ônus da prova é do sujeito passivo, conforme arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72 e art. 373, II, do CPC/2015 de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal federal.

Portanto, nada há para deduzir a título de despesa de marcas de indústria, quanto ao ano-calendário 2016, infração do IRPJ.

II- quanto ao Contrato de Patentes:

[...]

Data vênua, **não consta dos autos documento que pudesse comprovar o registro de Contrato de Patentes no BACEN**, mormente quanto ao Contrato de Patentes em Tela.

O documento ROF (que seria de registro no BACEN) juntado aos autos é precário, sem logotipo, apenas cita um ROF TA626477 (e-fl. 414), mas **não traz o extrato do Contrato de Patentes que teria sido registrado no BACEN.** Apenas refere-se à

Aquisição de Serviços - RAS. **Não há prova nos autos de registro do contrato de Patentes e do Aditivo no BACEN.**

Ainda, não há cópia nos autos de Averbação do contrato de patentes (inicial) no INPI.

Assim, a situação dos fatos não se subsume no Parágrafo Único do art. 353 do RIR/99, que exige o registro do contrato de Patente de indústria no BACEN, *in verbis*:

[...]

Ainda, na Tabela resumo acima, quanto aos 3 (três) pagamentos – conta N15713JA31- atinentes a Contrato de Patentes, **não há informação, nem demonstração, como foi feito o cálculo (base de cálculo da despesa e percentual aplicado), não há memória de cálculo.**

Ademais, em outra tabela – Documento 03 (juntado com a impugnação – arquivo não paginado), **os valores dos pagamentos a título de despesas com Patentes são diversos e inclusive um dos valores é da competência 2015**, ano diverso do lançamento fiscal – ano-calendário 2016. Veja:

[...]

Como visto, há diversas versões de pagamentos a título de despesa com Patentes de Indústria, **mas não há demonstração de como os valores foram calculados (base de cálculo e percentual).**

Por fim, compulsando os autos, consta do Demonstrativo do Resultado do Exercício – Contas Referenciais - que **a empresa não teve receitas de vendas de produtos de fabricação própria**, ou seja, somente teve Outras receitas operacionais (receitas de natureza financeira), conforme demonstrado a seguir:

[...]

Ora, pelo fato do contrato de Patentes de Indústria **não estar registrado no BACEN** (não consta prova dos autos nesse sentido) e **também não há memória de cálculo dos valores pagos (base de cálculo e percentual)**, então a glosa, infração do IRPJ, deve ser mantida quanto à despesa com contrato de Patentes.

Ademais, quando alega negativa da ocorrência do fato gerador (defesa de mérito direta) e quando alega fato modificativo, impeditivo ou extintivo do direito do fisco lançar o tributo (defesa de mérito indireta), o ônus da prova é do sujeito passivo, conforme arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72 e art. 373, II, do CPC/2015 de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal federal.

Portanto, nada há para deduzir a título de despesa de Patentes de indústria (infração do IRPJ), quanto ao ano-calendário 2016.

III- quanto aos Contratos de Transferência de Tecnologia:

[...]

Constatações:

- O Contrato de Transferência de Tecnologia de 17/07/2011 (contrato inicial), **registrado no INPI em 03/05/2012**, INPI 110817/01, **sua validade expirou em 17/07/2016** (cinco anos); - Quanto ao Aditivo de 14/07/2016, **a averbação no INPI ocorreu apenas de 05/09/2017**, INPI 110817/02, conforme já demonstrado anteriormente; - Consta dos autos apenas cópia de Registro no BACEN do contrato de 17/07/2011 (inicial) (e-fls. 461/462), conforme já demonstrado antes.

Para Contrato Aditivo, não consta ato legal do Brasil – do Conselho Monetário Nacional - que pudesse ampliar a extensão do prazo de validade, conforme exige o art. 354, § 1º, do RIR/99, in verbis:

[...]

Não obstante, no ROF consta 4(quatro) pagamentos efetuados no ano-calendário 2016 a título de Transferência de Tecnologia (saídas de divisas do País) (e-fls. 461/462), **alguns pagamentos após 17/07/2016.**

Ainda, os valores do ROF – pagamentos a título de Contrato de Tecnologia - são divergentes com duas outras Tabelas- resumo fornecidas pelo sujeito passivo. Veja:

a) Tabela A contribuinte indicou, na Tabela abaixo, ROF Banco Central TA617771 e averbação INPI 110817, relação de 3 (três) pagamentos de despesa (remessa de divisas ao exterior), contratos de Tecnologia:

[...]

Nessa última Tabela, como demonstrado, um dos pagamentos, a título de Contrato de Tecnologia, refere-se ano-calendário 2015, ano-calendário diverso do auto de infração.

Há divergência de valores, portanto.

Como visto, há diversas versões de pagamentos a título de despesas de Contrato de Tecnologia, ano-calendário 2016. **A contribuinte não demonstrou como apurou os valores (base de cálculo e percentual).**

Por fim, compulsando os autos, consta do Demonstrativo do Resultado do Exercício – Contas Referenciais - que **a empresa não teve receitas de vendas de produtos de fabricação própria**, ou seja, somente teve Outras receitas operacionais (receitas de natureza financeira), conforme demonstrado a seguir:

[...]

Destarte, a situação dos fatos não autoriza a dedução de despesa de Assistência Técnica quanto ao ano-calendário 2016, nos termos do art. 354 do RIR/99, *in verbis*:

[...]

Ou seja, em resumo as despesas escrituradas a título de supostas despesas de Royalties, ano-calendário 2016, pela exploração de patentes de invenção, uso de marcas de indústria e por assistência técnica, científica, administrativa não se subsumem também no art. 355 do RIR/99 que estatui, in verbis:

[...]

Destarte, **em resumo a glosa total da despesa de R\$ 134.997.291,25** - por falta de comprovação de supostas despesas de Royalties e Assistência Técnica - deu-se pelo fato das contas contábeis conterem despesas que, segundo a fiscalização da RFB, **traduzem naturezas muito além de compartilhamento de informações técnicas.** Lembrando que se trata de um contrato de uma empresa com seu sócio majoritário e controlador e que, **portanto, não se subsumem nos dispositivos legais que tratam da dedução dessas despesas na apuração do IRPJ.**

46. Como se vê, a decisão recorrida apontou, em síntese, os seguintes motivos/fundamentos para manter a infração:

- i) irregularidades nos registros/averbações de contratos e/ou aditivos no Banco Central do Brasil e/ou INPI;
- ii) irregularidades quanto à informação/demonstração do cálculo (base de cálculo da despesa e percentual aplicado, ausência de memória de cálculo);
- iii) ausência de receitas de vendas de produtos de fabricação própria;
- iv) pagamento referente a competência diversa do ano-calendário fiscalizado (2016);

47. Ocorre que tais motivos/fundamentos não constam do Termo de Verificação Fiscal/auto de infração. A decisão recorrida atuou como autoridade fiscal lançadora e elencou pontos que deveriam ter sido abordados durante a fiscalização.

48. Como dito antes, a autoridade fiscal não questionou nenhum dos contratos, sequer citou irregularidades quanto aos pagamentos – base de cálculo, percentual aplicado, tampouco apontou ausência de receitas de vendas de produto de fabricação própria ou pagamento em competência diversa do ano fiscalizado. Questionou somente o pagamento de royalties a sócios pessoas jurídicas.

49. A autoridade fiscal deve explicitar no Termo de Verificação Fiscal ou no auto de infração todas as irregularidades apuradas durante a fiscalização. Não basta citar uma série de dispositivos legais e esperar que o contribuinte ou o julgador faça a subsunção do fato à norma. Deixar de cumprir tal mandamento, como no caso em análise, é causa de cerceamento de direito de defesa, o que atrai a nulidade material do lançamento.

50. A decisão recorrida, por sua vez, ao manter a autuação com base em fundamentos não elencados pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração inova e incorre na mudança de critério jurídico, vedado pelo art. 146 do CTN, o que também é causa de nulidade. Todavia, não declaro tal nulidade, em razão de decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, conforme previsto no art. 59, §3º do Decreto 70.235/72.

51. Alega ainda a recorrente que o acórdão recorrido desconsiderou o erro de apuração apontado durante a fiscalização e na Impugnação de que o valor correto de despesas com royalties era R\$ 59.290.209,75 e não R\$ 134.997.291,25. E mesmo após ter se prontificado a retificar a sua declaração, de modo a refletir a realidade, o valor de R\$75.707.081,50 [diferença entre R\$134.997.291,25 e R\$ 59.290.209,75] não fora apreciado pela autoridade fiscal nem pela decisão recorrida, o qual *“não possui natureza de royalties e, portanto, não estão submetidos às regras de dedutibilidade previstas nos artigos 353 do RIR/99”*. Vejamos.

52. Durante a fiscalização, intimada a comprovar e demonstrar a natureza, datas de efetivo pagamento e consolidação dos pagamentos das despesas com Royalties elencadas na ECF no ano-calendário 2016, o contribuinte informou o que segue:

1.CENTRAL SERVICE AGREEMENT - CONTA N15713JA11

O objeto do Contrato consiste na **prestação direta de recomendações, assistência e serviços por parte da Pirelli à Empresa Beneficiária** (Pirelli Pneus Ltda.), relacionados a certas áreas como, por exemplo: atividades financeiras, de contabilidade, questões tributárias, seguros, publicidade e relações públicas.

2. ASSISTÊNCIA TÉCNICA TAF - CONTA N15713JA31

O objeto do Contrato consiste no **fornecimento de tecnologia, conhecimentos técnicos e experiência da concedente** (Pirelli Tyre S.P.A.) à receptora (Pirelli Pneus Ltda.) para a fabricação, utilização e venda de pneus, neste item também temos o pagamento pelo uso de Marca e Direito de Patentes (contratos e averbações já enviados em atendimento ao Termo de Intimação 4).

3. PIRELLI TYRE SPA - CONTA N15713JA17 E N15713JV17

Nessas contas são alocados **itens mais genéricos, como reembolso de salários, bônus, compensações, de expatrios** (estrangeiros que prestam serviço no Brasil, mas recebem pelo país de origem e depois é feita uma remessa para cobrir essa despesa).

Conforme a empresa explicou, **nem todos os valores elegidos, se referem as despesas com Royalties ocorrida no ano de 2016**, abaixo reproduzimos o quanto já informado no Termo de Intimação 4 e nos colocamos à disposição do ilmo. Auditor se entender **como mais correto proceder a retificação da ECF entregue**.

Com referência ao valor carregado na ECF de **R\$ 134.997.291,25**, se origina nos valores carregados agrupados no plano referencial da ECD, **misturando saldos de contas de despesa com royalties** com outras contas, conforme abaixo:

Pirelli Tyre S.p.A. - Central Service Agreement	N15713JA11	72.937.350,12
Pirelli Tyre S.p.A. - Assist. Técnica TAF	N15713JA31	59.290.209,72
PIRELLI TYRE SPA	N15713JA17	1.025.886,46
Pirelli Tyre S.p.A.	N15713JV17	1.743.844,95
Plano referencial ECD L300	3.01.01.07.01.32	134.997.291,25

Entendemos que manter **o valor de R\$ 134.997.291,25 está equivocado** como demonstração na ECF, se o referido auditor entender como necessário, podemos proceder a retificação da declaração apresentada. **O valor referente aos Royalties**, corresponde somente a despesa registrada na **conta contábil N15713JA31**, no montante de **R\$ 59.290.209,75**.

53. Como se vê, o contribuinte informou à fiscalização que dos R\$134.997.291,25 somente R\$ 59.290.209,75 referem-se a royalties, o restante – R\$ R\$75.707.081,50 – referiam-se a outras despesas como prestação de serviços, reembolso de salários, bônus, dentre outros.

54. A fiscalização desconsiderou as informações prestadas pelo contribuinte e glosou o montante de R\$134.997.291,25 *“como royalties indedutíveis, por inobservância dos requisitos legais”*.

55. A decisão recorrida manteve, de plano, a glosa dos R\$75.707.081,50 por possuírem natureza diversa de royalties. Veja-se (e-fls. 945):

Quanto à glosa da despesa, para efeito da IRPJ, de R\$ 134.997.291,25:

a) o valor de R\$ 75.707.081,50 - de plano – a própria fiscalizada reconheceu, ainda na fase de investigação fiscal que misturou saldo de contas, e que as contas contábeis N15713JA11, N15713JA17 e 15713JV17) **não possuem natureza de**

Royalties, conforme excerto da resposta da intimação fiscal já colacionado acima. Essas contas – conforme consta do TVF - traduzem naturezas **muito além de compartilhamento de informações técnicas, foram glosadas;**

56. Tendo em vista que o valor R\$ 75.707.081,50 não se refere a royalties, conforme afirmado pela recorrente desde a fiscalização e corroborado pela decisão recorrida, caberia a fiscalização verificar a dedutibilidade deste valor e no caso de se apurar eventual irregularidade efetuar o lançamento. Todavia, isso não foi feito. Indaga-se: se o valor não se refere a royalties, conforme afirmou a própria decisão recorrida, qual o motivo para a glosa dessa despesa? Não há fundamentação legal para tal glosa. Portanto, tal glosa também deve ser afastada.

57. Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a glosa de despesa com royalties em relação ao IRPJ e CSLL, com reflexo na multa isolada por falta de recolhimento de estimativa desses tributos, a qual também deve ser afastada em razão da relação de causa e efeito.

58. Quanto ao recurso de ofício, a decisão recorrida afastou os R\$59.290.209,75 da base de cálculo da CSLL por entender que somente essa parcela se refere a royalties, rubrica que não afeta a base de cálculo dessa contribuição.

b) em relação ao valor de **R\$ 59.290.209,75** - conta contábil N15713JA31 (natureza de Royalties) - foi gasto, pagamento de Royalties, **mas para efeito da legislação do IRPJ esse valor também não foi aceito como dedução de despesa**, como já demonstrado antes, por falta de cumprimento dos requisitos legais (art. 71, Parágrafo Único, alínea “e”, item 2, da Lei nº 4.506/64 e arts. 353, 354 e 355 do RIR/99); porém, **a legislação do IRPJ, que trata da dedutibilidade ou indedutibilidade de despesa com natureza de Royalties entre empresas vinculadas, não se aplica à CSLL**. Esse entendimento da RFB está esposado no item 99 do Anexo I da IN RFB nº 1.700/17.

Assim, **da glosa total de despesa – infração da CSLL, apenas a parcela de R\$ 59.290.209,75 – como demonstrado antes - tem natureza de Royalties –e foi paga a título de Royalties com empresa vinculada no exterior, mas sem observância da legislação do IRPJ**. Destarte, em face da disposição do item 99 do Anexo I da Instrução Normativa da RFB nº 1.700/17, segundo o qual **as regras de indedutibilidade dos Royalties são aplicáveis apenas ao IRPJ e não à CSLL, então cabe apenas a exclusão dessa parcela de despesa da apuração da CSLL por ter natureza de despesas de Royalties**.

Não são dedutíveis na apuração da CSLL as parcelas de despesas escrituradas como Royalties (glosadas) que, ainda na fase de investigação fiscal a própria contribuinte reconheceu expressamente em resposta à intimação fiscal, não possuem natureza de Royalties.

[...]

Logo, o valor glosa da despesa com suposto Royalties fica reduzido de R\$ 134.997.291,25 para R\$ 75.707.081,50.

[...]

Portanto, **o valor da CSLL fica reduzido de R\$ 12.149.756,21 para R\$ 6.813.637,33 bem assim proporcionalmente a respectiva multa de ofício de 75%**.

59. Em razão do cancelamento da infração referente às despesas com royalties na

integralidade, nego provimento ao recurso de ofício.

Divergência de valores declarados na ECF e DCTF

60. A fiscalização apurou, mediante confronto entre os valores declarados na ECF e na DCTF, que o IRPJ declarado na ECF – que não configura confissão de dívida – não fora declarado na DCTF, a qual se encontrava zerada em 2016.

61. A decisão recorrida reconheceu o equívoco da autoridade fiscal ao somar o valor os saldos de IRPJ e CSLL e considerar como se tudo fosse IRPJ. Com efeito, deu provimento parcial à impugnação para excluir o valor de CSLL lançado como se IRPJ fosse e manteve a infração nos seguintes termos:

Procede em parte a irresignação da impugnante.

Realmente, inadvertidamente a fiscalização da RFB, quanto à infração em tela, **lançou como saldo de IRPJ devido R\$ 11.102.545,72, entretanto o valor está assim composto:**

(i) R\$ 7.703.218,25 a título do IRPJ; e

(ii) R\$ 3.399.327,47 a título da CSLL.

Como demonstrado, **houve de fato, sim, esse equívoco, lapso, da fiscalização da RFB ao somar os saldos a pagar de IRPJ e CSLL, restando computado como se tudo fosse apenas infração a título de IRPJ.**

Como se trata de um erro que pode ser corrigido pelo Julgador, de ofício ou por provocação da parte, deve ser mantida apenas a exigência do valor do IRPJ e da respectiva multa de ofício de 75%.

No caso, cabível a exigência do saldo do IRPJ, **pois a contribuinte não comprovou nos autos que teria pago a estimativa mensal de R\$ 7.703.218,25. A compensação direta, automática, na declaração não foi aceita por inexistência de pagamento de estimativa mensal, restando em aberto o citado saldo do IRPJ apurado na declaração.**

Cabível também a multa de ofício de 75%, pois a contribuinte confessou na DCTF saldo zero a pagar do IRPJ. Ou seja: o saldo do IRPJ a pagar de R\$ 7.703.218,25 não foi confessado na DCTF.

No caso, de confissão de saldo zerado a pagar na DCTF, por compensação direta não aceita (inexistência do crédito), **cabível a exigência da multa de 75%.**

[...]

Assim, a valor do IRPJ lançado R\$ R\$ 11.102.545,72 **fica reduzido para R\$ 7.703.218,25, pelo expurgo do valor da CSLL lançado indevidamente como se fosse IRPJ, com exigência da multa de ofício de 75%.**

62. Em recurso voluntário, a recorrente reitera os argumentos de primeira instância no sentido de que:

158. Contudo, olvida-se o D. Julgador de Piso que **não há IRPJ a pagar, em razão das estimativas pagas no curso do ano de 2016,** afastando, por conseguinte, qualquer necessidade de declaração de valores na DCTF da Recorrente, conforme se depreende abaixo.

[...]

159. Dessa forma, resta demonstrado que a multa é insubsistente, na medida em que a escrituração contábil da empresa encontra-se em perfeita harmonia, **ou seja, não houve valores lançados na DCTF, simplesmente porque não houve IRPJ a pagar, como reflete a ECF acima.**

160. Portanto, deve ser cancelada a multa regulamentar aplicada, na medida em que a escrituração fiscal da Recorrente, com relação aos supostos débitos do IRPJ, encontra-se em perfeita consonância, não havendo nenhuma inexatidão, como quer fazer crer o D. Julgador de Piso.

63. Ocorre que, mesmo após a decisão recorrida ter informado que o “contribuinte não comprovou nos autos que teria pagado a estimativa mensal de R\$ 7.703.218,25” e que a “compensação direta, automática, na declaração não foi aceita por inexistência de pagamento de estimativa mensal, restando em aberto o citado saldo do IRPJ apurado na declaração”, no recurso voluntário a recorrente também não trouxe prova do pagamento; limitou-se a alegar.

64. Assim, em razão da não comprovação do pagamento pleiteado nos autos, a infração deve ser mantida. Concordo com os fundamentos da decisão recorrida, os quais utilizo como razão de decidir, com base no art. 114, §12 do Regimento Interno do Carf (Ricarf), Anexo da Portaria MF nº 1634/2023.

65. Nego provimento à matéria.

Multa por apresentação de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas

66. Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte apresentou ECF, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incorretas ou omitidas, o que ensejou a aplicação de multa de 3% sobre o valor da infração apurada de R\$ 134.997.291,25.

67. A seguir a descrição dos fatos no Termo de Verificação Fiscal:

MULTA REGULAMENTAR POR OMISSÃO DE INFORMAÇÕES NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL-FISCAL – ECF

Aplicável a multa de 3% **sobre os valores das importações de serviços que não foram informados na Escrituração Contábil-Fiscal – ECF** nas fichas Registro X291 – Operações com o Exterior – Pessoa Vinculada – Linha 26 – Importações de Serviços e Direitos de Pessoa Vinculada e X320 – Importações (Saídas de Divisas), **nos termos do disposto no artigo 57 da Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013 que alterou a Medida Provisória 2158-35 de 24 de agosto de 2001, vigente à época dos fatos ora relatados.**

68. Como se vê, entendeu a fiscalização que as operações realizadas com pessoa vinculada situada no exterior deveriam ter sido alocadas nos registros X291 e X320 da ECF, os quais devem conter as seguintes informações¹:

Registro X291: Operações com o Exterior – Pessoa Vinculada/Interposta/País com Tributação Favorecida

¹ Conferir Manual da ECF 2017, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis no 46/2016.

Este registro deve ser preenchido pela pessoa jurídica, inclusive instituição financeira ou companhia seguradora, conforme relacionadas no § 1º do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991 e no inciso II do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado, **que tenha realizado no ano-calendário exportação/importação de bens, serviços, direitos** ou que tenha auferido receitas financeiras ou incorrido em despesas financeiras em **operações efetuadas com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior**, considerada pela legislação brasileira:

a) **pessoa vinculada;**

b) **pessoa residente ou domiciliada em países com tributação favorecida** ou cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou a sua titularidade;

c) a partir de 1º de janeiro de 2009, pessoa residente ou domiciliada no exterior, que goze, nos termos da legislação, de regime fiscal privilegiado. (Art. 24-A da Lei nº 9.430, de 1996, instituído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Este registro também deve ser preenchido pela pessoa jurídica, inclusive instituição financeira ou companhia seguradora, que realizar as operações acima referidas por intermédio de **interposta pessoa** (§ 5º do art. 2º da IN RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012).

Registro X320: Operações com o Exterior – Importações (Saída de Divisas)

Este registro deve ser preenchido pela pessoa jurídica, inclusive instituição financeira ou companhia seguradora, conforme relacionadas no § 1º do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991 e no inciso II do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado, **que tenha realizado no ano-calendário importação de bens, serviços, direitos** ou incorrido em despesas financeiras em operações efetuadas com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, considerada pela legislação brasileira:

a) **pessoa vinculada;** e

b) **pessoa residente ou domiciliada em países com tributação favorecida** ou cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou a sua titularidade, ou, ainda, a partir de 1º de janeiro de 2009, que goze, nos termos da legislação, de regime fiscal privilegiado.

Este registro também deve ser preenchido pela pessoa jurídica, inclusive instituição financeira ou companhia seguradora, que realizar as operações acima referidas por intermédio de interposta pessoa (§ 5º do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012).

Atenção:

1) São considerados países com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou a sua titularidade, os países ou dependências discriminados na Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.045, de 23 de junho de 2010.

2) **As verificações dos preços de transferência são efetuadas por períodos anuais**, exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeita de fraudes (art. 54 da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012).

3) São considerados regimes fiscais privilegiados aqueles que apresentarem uma ou mais das seguintes características: (§ único do art. 24-A da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

69. Todavia, o contribuinte registrou, genericamente, as operações com pessoa vinculada no exterior na ECF no Registro X420, que versa sobre royalties. Veja-se:

Registro X420: Royalties Recebidos ou Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior

Este registro será habilitado somente para as pessoas jurídicas que, durante o ano-calendário, tiveram recebimentos ou pagamentos de pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, rendimentos a título de royalties (0020.IND_ROY_REC = "S" (Sim) ou 0020.IND_ROY_PAG = "S") relativos a:

- Exploração econômica dos direitos patrimoniais do autor, de marcas, de patentes e de desenho industrial; - Exploração de know-how;
 - Exploração de franquias;
 - Exploração dos direitos relativos à propriedade intelectual referente a cultivares.
- Observação: A pessoa jurídica deverá informar os valores consolidados por país.

70. A decisão recorrida manteve a infração sob os seguintes fundamentos:

Não cabe objetar que não houve prejuízo real ao fisco, pois se trata de **infração formal - descumprimento de obrigação acessória autônoma**. A infração se configura, de plano, pelo mero descumprimento da obrigação, ou se seja, prestar informações incompletas, inexatas, ou com omissão.

O prejuízo é presumido pela própria lei, pois a **escrituração (ECD, ECF) imprecisa, inexata, incompleta, omissa, cria dificuldade, sobremaneira, à auditoria fiscal quanto ao cruzamento de dados entre a ECD, ECF e DCTF da contribuinte**. Retarda os trabalhos e conclusões da fiscalização. Isso frustra, solapa, invalida o escopo, o objetivo, a razão da criação da ECD e da ECF.

Não há reparo a fazer quanto à infração imputada.

71. A recorrente requer o cancelamento da multa sob os seguintes fundamentos:

143. Em outras palavras, as informações a serem lançadas no Registro X291 dizem respeito às regras relativas aos **Preços de Transferência, o que, evidentemente, não é o caso dos autos**.

[...]

145. Assim, levando em consideração que **(i) não houve importação/exportação de bens ou serviços; (ii) o Contrato de Transferência de Tecnologia celebrado pela Recorrente (fls. 156/199) prevê apenas a transferência de conhecimento** (isto é, transferência do knowhow); e **(iii) o próprio I. Agente Fiscal Autuante considerou que todas as remessas descritas dizem respeito a royalties, a multa imposta é inaplicável, eis que a Recorrente cumpriu estritamente as próprias regras disponibilizadas RFB**.

146. Cumpre repisar, ainda, que **o montante de R\$ 75.707.081,50** (setenta e cinco milhões, setecentos e sete mil, oitenta e um reais e cinquenta centavos) lançados equivocadamente na ECF refere-se a outras despesas e **não possuem natureza de royalties**, de modo que não estão submetidos às estritas regras de dedutibilidade previstas nos artigos 353 do RIR/99.

148. E, inclusive, o I. Agente Fiscal Autuante atestou esse fato, ao asseverar no Termo de Verificação Fiscal que **"a partir da ECF observamos que no LALUR foram descritas remessas ao exterior na qualidade de royalties sob a rubrica X420 – Royalties Recebidos ou Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior...."** (fls. 729).

149. Dessa forma, é manifesta a improcedência da multa regulamentar imposta, visto que **NÃO HOUVE OMISSÃO DE INFORMAÇÃO NA ESCRITURAÇÃO DA ECF**. Quando muito e, apenas e tão somente a título de argumentação, poderia ter **havido erro de preenchimento do registro da ECF, o que como se viu não é o caso, na medida em que o registro X420 é o mais apropriado para alocar as despesas de royalties.**

150. E, ainda que assim não se entenda, em prol do princípio da eventualidade, deve-se levar em conta que **as obrigações acessórias são meramente instrumentais e instituídas no interesse da fiscalização para viabilizar o cumprimento da obrigação principal** (i.e. o pagamento do tributo devido), de modo que a multa aplicada padece de razoabilidade, eis que **o fisco, reitera-se, dispunha de todas as informações do período fiscalizado.**

151. Dessa forma, na remota hipótese de se entender que houve equívoco de preenchimento, esse mero lapso não causou dano ao erário e tampouco prejuízo à atividade fiscalizatória, ao contrário do que asseverou a DRJ 01, devendo ser afastada a multa ora imposta.

72. Pois bem. A autoridade fiscal aplicou a multa prevista no inciso III, a, do art. 57, da MP 2.158-35/2001, vigente à época. Vejamos a legislação sobre o tema.

Art. 57. O sujeito passivo que **deixar de cumprir as obrigações acessórias** exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, **ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado** para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

I - **por apresentação extemporânea**: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

II - **por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal**: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

III - **por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas**: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) **3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica**

ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

73. Como se vê, o caput do art. 57 MP 2.158-35/2001 determina que a autoridade fiscal **intime** o contribuinte para cumprir a obrigação acessória (entregar a declaração) ou para prestar esclarecimentos relativos à declaração já entregue e o inciso III assenta que a multa é *“por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas”*. Nesse sentido, a multa encontrará abrigo se a declaração apresentada ou os esclarecimentos prestados contiverem informações inexatas, incompletas ou omissão.

74. Como visto acima, o Registro X420 trata somente de royalties recebidos ou pagos a beneficiários do Brasil e do exterior. Foi nesse campo que a recorrente inseriu todas as informações referentes a royalties e correlatas.

75. Pois bem. Nos termos do art. 113, § 2º, do CTN a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

76. A obrigação acessória pode ser implementada por legislação tributária, ou seja, não está sujeita ao princípio da legalidade estrita. O que possibilita ao Fisco implementar obrigação acessória mediante ato infralegal. Tal fato guarda íntima relação com o objeto dessa obrigação, qual seja, permitir que o Fisco implemente obrigação acessória mediante instituição de prestações positivas - principalmente - ou negativas que melhor atenda ao interesse da arrecadação ou da fiscalização.

77. Verifica-se, na essência, que o principal objeto da obrigação acessória, no caso da declaração, é a informação nela contida. Daí a implementação de penalidades no caso de descumprimento, cumprimento com incorreção ou fora do prazo legal; afinal, uma norma de conduta só tem eficácia se houver uma norma sancionatória. Todavia, no caso de o contribuinte, entregar declaração retificadora, sob intimação do Fisco, ou prestar as informações solicitadas, entendendo restar sanada a referida omissão ou inexatidão.

78. No caso, não houve omissão de valores tampouco de informação. Tanto que o contribuinte prestou informações à autoridade fiscal acerca da divergência nos valores dos royalties informados no Registro X420. Isso sem contar que é razoável a dúvida do contribuinte sobre prestar as informações que especifica nos Registros X291, X320 ou X420, tendo em vista o teor dos campos acima.

79. Na essência, o que o Fisco precisa é da informação a qual foi repassada pelo contribuinte, seja na ECF, seja na resposta à intimação.

80. Em resposta à intimação para prestar esclarecimentos, o contribuinte informou ter lançado no respectivo registro informações diversas de royalties, no valor de R\$ 75.707.081,50. A fiscalização, todavia, desconsiderou essa informação e como dito antes, considerou o montante total de R\$ 134.997.291,25 como se royalties fossem, porém sem observância dos requisitos legais. Tanto que no auto de infração de IRPJ e CSLL descreveu a infração como *“Despesas de Royalties” indedutíveis, por inobservância dos requisitos legais*. Na sequência, sobre o mesmo

montante total aplicou a multa de 3% por apresentação de ECF “*com informações inexatas, incorretas ou omitidas*”.

81. A prevalência do entendimento da fiscalização funciona como incentivo ao contribuinte a não prestar informações ao Fisco, quando intimado. Explico.

82. A multa por não cumprimento de intimação para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal (inciso II) é de R\$ 500,00 por mês calendário. Tendo em vista que o prazo de entrega da ECF, ano-calendário 2016, era 30/06/2017² e a multa fora lavrada em 11/2020, tem-se 41 meses, o que significa uma multa de R\$20.500,00 (R\$500,00 x 41).

83. Assim, bastaria o contribuinte não atender à intimação da fiscalização, ou seja, não informar que preencheria a ECF de forma equivocada, que estaria sujeito à multa de R\$ 20.500,00 em vez de R\$4,049 milhões, conforme lançado (e-fls. 722). No caso o contribuinte foi penalizado por agir de boa fé e atender a intimação do Fisco.

84. Certamente este não é o objetivo da multa - desincentivar à prestação de informações - ainda mais quando a legislação obriga a autoridade fiscal intimar o contribuinte. O interesse do Fisco é na informação.

85. A meu ver, o “*cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas*” (inciso III, a, da MP 2.158-35/2001) não justifica, por si só, o lançamento da multa regulamentar, quando essa inexatidão, incompletude ou omissão motivou o lançamento de tributos. Nesse sentido a inteligência das Súmulas 96 e 133 do Carf.

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração **não justifica**, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Súmula CARF nº 133: A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos **não justifica**, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

86. No caso dos autos, os valores dos royalties foram informados na ECF, ainda que de forma parcialmente equivocada, e foram objeto de lançamento de IRPJ e CSLL pela autoridade fiscal. Não se pode perder de vista que a finalidade da obrigação acessória é levar informações para o Fisco o que ocorreu no caso dos autos, tanto na declaração quanto na resposta à intimação.

87. Nesse sentido, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a multa regulamentar.

Multa pelo não recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL

88. A autoridade fiscal aplicou multa isolada de 50% sobre os valores do IRPJ Estimativa e da CSLL Estimativa que deixaram de ser recolhidos, tendo em vista o aproveitamento no

² IN RFB 1422, de 2013. Art. 3º A ECF será transmitida anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1595, de 01 de dezembro de 2015)

resultado das despesas indedutíveis.

89. A decisão recorrida manteve parcialmente as multas, nos seguintes termos:

Ademais, as multas isoladas, quando concomitantes com a multa de ofício, seguem a sorte do lançamento principal (IRPJ), por serem reflexas.

No caso, a infração do IRPJ – Glosa de despesa com Royalties e Assistência Técnica - restou integralmente mantida. Logo, então estão mantidas as multas isoladas e a multa de ofício.

Já em relação às **multas isoladas da CSLL** – por falta de pagamento de estimativa mensal, necessário ajuste, pois a glosa da referida **despesa restou mantida parcialmente.**

Por tudo que foi exposto, deve ser mantida a exigência cumulativa das multas de ofício e isoladas do IRPJ e da CSLL. No caso das multas da CSLL (isoladas e de ofício), claro ajustadas em face da redução do valor tributável da infração glosa de despesa.

90. Como se vê, a multa isolada de IRPJ e CSLL decorrem da glosa de despesa com royalties. Tendo em vista o cancelamento da glosa dessa despesa, multa isolada perde o objeto por consequência reflexa.

Conclusão

91. Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário para: i) cancelar a glosa de despesas com royalties (IRPJ e CSLL) e o reflexo na multa isolada e de ofício; ii) cancelar a multa por apresentação da ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior