



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.722029/2021-32
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1302-007.091 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ESPN DO BRASIL EVENTOS ESPORTIVOS LTDA

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

Ano-calendário: 2017

DESPESA DE ROYALTIES. REMESSA AO EXTERIOR. PESSOA JURÍDICA DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. NÃO PARTICIPANTE DO CAPITAL SOCIAL DA EMPRESA PAGADORA, DEDUTIBILIDADE.

Não se pode estender uma restrição que não existe na norma. Na própria Lei nº Lei nº 4.506/64, quando se pretendeu fazer referência a controle direto ou indireto, o legislador o fez expressamente, como no art. 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2.. Não há restrição legal para dedutibilidade da despesa de royalty a beneficiário do pagamento que não é sócio da empresa pagadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2017

DESPESA DE ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. SÚMULA CARF Nº 117.

Não se aplica a indedutibilidade da despesa de royalty prevista no art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964, de acordo com a súmula vinculante CARF nº 117.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado), Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado) e Paulo Henrique

Silva Figueiredo (Presidente). Ausente a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, substituída pelo conselheiro Gustavo de Oliveira Machado.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício apresentado pelo Presidente-Substituto da 12ª Turma da DRJ07 contra o acórdão 107-017.949, proferido em 06 de outubro de 2022, com fundamento no art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e na Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017, vigente à época do julgamento em Primeira Instância.

O Auto de Infração foi lavrado contra a empresa ESPN do Brasil Eventos Esportivos Ltda (“**ESPN Brasil**”), relativo a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2017, e estão sendo exigidos Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com juros e multa de ofício de 75%, nos seguintes valores (e-fls. 8.101 a 8.115):

Descrição	IRPJ	CSLL
Imposto/Contribuição	47.188.107,15	16.996.358,57
Juros de Mora	8.569.360,25	3.086.538,71
Multa Proporcional	35.391.080,36	12.747.268,92
Total do Crédito	91.148.547,76	32.830.166,20

Segundo o que consta no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 8088 a 8098) a **ESPN Brasil** remeteu ao exterior pagamentos de royalties em virtude de direitos autorais, decorrentes de contratos de licenciamento entre empresas que fazem parte do mesmo Grupo Econômico (ESPN Inc. e Buena Vista International Inc.).

A Autoridade Fiscal glosou as despesas de royalties por entender que o parágrafo único dos artigos 22, alínea “b” e 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei n.º 4.506/64, e dos artigos 249, 249, inc. I, 352 e 353, inc. I, do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), em vigor à época dos fatos geradores, impossibilitava a dedução dos royalties quando pagos a sócios pessoas jurídicas, mesmo que tenham sido a controlador indireto.

Também foi glosada a despesa de royalties na apuração da base de cálculo da CSLL com fundamento nos mesmos fatos.

A **ESPN Brasil** impugnou o lançamento, alegando que apesar de entender que as remessas efetuadas por ela não se caracterizam como royalties dentro do conceito da legislação brasileira que rege a matéria, e que está sendo discutido no processo administrativo n.º. 15746.721624/2021-51, entende que é indevida a glosa das despesas pelas seguintes razões, em síntese:

(i) os arts. 22 e 71, da Lei n. 4.506/64, tratam da vedação imposta a *royalties* destinados a pessoas físicas e não de pessoas jurídicas;

(ii) ainda que se considerasse que a aplicação da legislação supra também é aplicável a pessoas jurídicas, o que se admite apenas a título de argumentação, tem-se que as remessas efetuadas a empresas estrangeiras que não sejam sócias diretas (ainda que pertencentes ao mesmo grupo econômico) não implica a indedutibilidade prevista no art.71, parágrafo único, alínea “d” da Lei n. 4.506/64, conforme já chancelado pela Solução de Consulta COSIT n. 182/2019; e

(iii) subsidiariamente, uma vez que os valores deduzidos não foram sequer questionados pela D. Fiscalização, sendo somente afirmada sua indedutibilidade para fins de IRPJ, conforme o RIR, não deve tal regra gerar reflexos para a CSLL, conforme determina a Súmula CARF n. 117 (vinculante, conforme Portaria ME n. 129/2019) e Solução de Consulta COSIT n. 310/2017.

A DRJ julgou procedente a impugnação e exonerou o crédito tributário lançado em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

ROYALTIES. INDEDUTIBILIDADE. PAGAMENTO. SÓCIO PESSOA JURÍDICA.

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

GLOSA DE DESPESAS DE ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. PESSOA PERTENCENTE AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DEDUTIBILIDADE.

O fato de as remessas ao exterior a título de pagamento de royalties serem realizadas a pessoa jurídica pertencente ao mesmo grupo econômico não implica a indedutibilidade prevista na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei n.º 4.506, de 1964, quando verificado que o beneficiário não detinha participação societária na empresa remetente das remessas.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

GLOSA DE DESPESAS DE ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. PESSOA PERTENCENTE AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE. A indedutibilidade de despesas com "royalties" prevista no art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei n.º 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

A DRJ rejeitou o argumento da **ESPN Brasil** de que teria havido violação do princípio da legalidade, pelo fato do artigo 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei n.º 4.506/64 não estender literalmente a limitação de dedutibilidade às pessoas jurídicas, mas apenas aos sócios e dirigentes de empresas e seus parentes ou dependentes, todos pessoas físicas, consignando que não lhe competia afastar a aplicabilidade do artigo 353 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99).

Considerando que o fundamento da Fiscalização para a glosa da despesa foi porque as remessas foram efetuadas a empresas controladoras e/ou coligadas direta ou indiretamente da **ESPN Brasil**, a DRJ exonerou o lançamento de IRPJ com base na Solução de Consulta Cosit n.º 182, de 31/05/2019 que concluiu que os pagamentos de royalties realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei n.º 4.506, de 1964.

A DRJ também exonerou o lançamento de CSLL com base na Solução de Consulta Cosit n.º 310, de 14/06/2017 que concluiu que não se aplica à CSLL a restrição à dedutibilidade dos royalties do art. 353, inc. I do RIR/99.

Também para fundamentar sua decisão de exoneração do lançamento de CSLL a DRJ referenciou a Súmula CARF n.º 117.

Pelo fato de exonerar o lançamento (tributos e encargos de multa) em montantes superiores ao valor de R\$ 2.5000.000,00, então definido pela Portaria MF n.º 6, de 09 de fevereiro de 2017, vigente à época, o Presidente-Substituto da 12ª Turma da DRJ07 recorreu de ofício ao CARF.

Cientificada do resultado do julgamento, a PGFN não apresentou contrarrazões ao recurso de ofício.

A **ESPN Brasil** tomou ciência regularmente do resultado do julgamento em 21/10/2022 (e-fls. 8256) e não apresentou recurso.

Este o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O Recurso de Ofício interposto pela DRJ foi fundamentado no art. 34, I, do Decreto n. 70.235/1972, *verbis*:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de **tributo e encargos de multa** de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

[...]/(grifei)

Nos termos do enunciado da Súmula CARF n.º 103¹, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Na data de 07/06/2023 estava em vigor a Portaria MF n.º 2, de 17 de janeiro de 2023, a qual define como limite de alçada para fins de recurso de ofício o valor de R\$ 15.000.000,00.

Considerando que o Auto de Infração cancelado pela DRJ totalizava R\$ 112,322.815,00, valor este superior ao limite de alçada em vigor na data do julgamento, o recurso de ofício deve ser conhecido,

Subiu a este Colegiado apenas o recurso de ofício cujas matérias a serem analisadas serão o afastamento da glosa de despesa de royalties na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Assim, não se discute se as remessas efetuadas se caracterizam como royalties, o que está sendo discutido no processo administrativo n.º. 15746.721624/2021-51.

¹ Súmula CARF n.º 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

A Autoridade Fiscal considerou que os pagamentos realizados no AC 2017 a título de royalties por licenciamento e sublicenciamento de exploração de direitos autorais para transmissão de programas de televisão – registrados pela Fiscalizada nas contas contábeis 137015, 521120, 521085, 859017 de sua ECD – foram efetivados para empresas que as controla indiretamente, caracterizando a hipótese de indedutibilidade prevista no art. 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei n.º 4.506, de 1964, e no art. 353, I, do RIR/1999.

A DRJ entendeu que Autoridade Fiscal estava obrigada a cumprir o que determina o art. 353, I, do RIR/99, e não lhe cabia afastar a restrição por não lhe competir apreciar a alegação de ilegalidade da norma.

A DRJ afastou a glosa da despesa de royalties por pagamento a empresas do mesmo grupo econômico, pelo fato da Fiscalização ter fundamentado o lançamento de ofício apenas no fato das remessas de royalties terem sido efetuadas a empresas controladoras e/ou coligadas direta ou indiretamente da **ESPN Brasil**, e a própria Administração Tributária concluir que pagamentos de royalties realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei n.º 4.506, de 1964, com base na Solução de Consulta Cosit n.º 182/2019.

Desde que foi editada a Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, as soluções de consulta proferidas pela Coordenação-Geral de Tributação–COSIT tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal. Assim há fundamento para a exoneração do lançamento de IRPJ pela 1ª instância de julgamento, uma vez que é parte integrante da Receita Federal.

Contudo, o CARF não é parte integrante da Receita Federal, mas do Ministério da Fazenda, e portanto as manifestações exaradas em soluções de consulta da COSIT não vinculam formalmente o Carf.

Assim, faz-se necessário analisar se são indedutíveis a despesa de royalties paga a empresas do mesmo grupo econômico, não sendo o controlador direto.

A alínea “a” do artigo 71 da Lei n.º 4.506/64 estabelece que as despesas com royalties serão dedutíveis quando for necessário a posse ou uso do bem o direito que produz o rendimento:

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

- a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e
- b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.

É de amplo conhecimento que a ESPN é um canal de televisão por assinatura dedicado aos esportes, sendo a **ESPN Brasil** uma franquia brasileira do seu homólogo americano. A Autoridade Fiscal descreve o seu objeto contido no cadastro CNPJ como “Atividades de produção cinematográfica, de vídeos e de programas de televisão não especificadas anteriormente” (CNAE 5911-1/99)”.

Assim, a **ESPN Brasil** transmite eventos esportivos brasileiros, bem como internacionais, sendo que a sua receita decorre dos pagamentos realizados pelos seus assinantes.

No caso de transmitir eventos internacionais, parece óbvio que tem que pagar para quem permitiu que a **ESPN Brasil** retransmitisse aqueles eventos esportivos.

A Autoridade Fiscal intimou a **ESPN Brasil** a apresentar contratos firmados com as beneficiárias de suas remessas, que foram identificadas pelo sistema SISCOSERV. Os documentos e as informações requeridas pela Autoridade Fiscal foram prestadas, conforme se verifica nos seguintes excertos do TVF:

5) A empresa informou que: “A ESPN confirma que não recolheu CIDE sobre as remessas efetuadas a título de aquisição de licenciamento e sublicenciamento de exploração de direitos autorais para transmissão de programas de televisão, uma vez que a operação não está inserida em nenhuma das hipóteses de incidência previstas no art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/00. Conforme já mencionado, não obstante algumas de suas contas possuam denominação que remete ao pagamento de royalties, trata-se apenas de aquisição de licença de transmissão. Isso porque a ESPN deve observar o contexto global do plano de contas do grupo, a fim de agrupar suas despesas nas contas disponíveis”. Assim:

a) **APRESENTAR** os contratos de “licenciamento e sublicenciamento de exploração de direitos autorais para transmissão de programas de televisão” e os demais contratos que subsidiam os pagamentos ao exterior registrados nas contas contábeis 137015, 521120, 521085, 859017, todos com tradução juramentada para a língua portuguesa. Caso haja mais de um contrato com a mesma empresa, apresentar todos, incluindo alterações ou adições contratuais em vigor no AC 2017;

b) **IDENTIFICAR** cada um dos contratos acima com um número e incluir, nas planilhas que serão apresentadas no item 2, uma nova coluna denominada “Contrato de licenciamento” no qual deverão ser incluídas as identificações dos contratos de licenciamento e sublicenciamento apresentados

(Exemplo: Contrato com a empresa X = 1, Contrato com a empresa Y = 2);

c) A empresa informa entender que os pagamentos efetuados não se enquadram nas hipóteses de incidência previstas no art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/00, no entanto, SMJ, o dispositivo determina “**que a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior**”. (grifos nosso). Desta forma, **JUSTIFICAR** o entendimento apresentado detalhadamente, **ACOMPANHADO** da legislação e/ou jurisprudência que julgar procedentes.

6) Através dos Sistema Siscoserv Registro de Pagamentos de Serviços foram identificados os pagamentos constantes na tabela a seguir para os quais não teria ocorrido o recolhimento do respectivo dos tributos devidos. Esta fiscalização não logrou êxito em identificar estes lançamentos nas planilhas apresentadas. Desta forma, **APRESENTAR** os seguintes documentos e informações:

- a) Natureza destes pagamentos;
- b) Documentos comprobatórios das obrigações;
- c) Contas contábeis utilizadas para o registro das obrigações;
- d) Planilha discriminando a apuração e recolhimento dos tributos devidos e/ou justificativa para o não recolhimento;
- e) Outras informações que julgue necessárias para o esclarecimento das operações

Data do Pagamento Beneficiário no Exterior Valor em R\$

05/jan/2017 ESPN PLAZA SUR 28.090.405,97

08/dez/2017 BUENA VISTA INTERNATIONAL INC. 686.734,83

08/ago/2017 B4 ADVISORY 810.775,00

15. Em 14/06/2021 a empresa apresentou parte dos elementos solicitados e solicitou prorrogação do prazo para o atendimento pleno da intimação.

16. Após a análise da documentação apresentada, esta Fiscalização enviou ao contribuinte o Termo de Intimação Fiscal nº04, no qual foram solicitados os seguintes elementos

1) Nos contratos de licenciamento de distribuição apresentados constam como participantes a fiscalizada e a empresa **ESPN International B.V.**, no entanto, a maior parte dos Royalties foram remetidos para a **ESPN Inc.** e para a **Buena Vista International Inc.** Desta forma, apresentar os seguintes elementos: a) Justificar o fato de os contratos terem sido celebrados com a **ESPN International B.V.** e os pagamentos serem remetidos para a **ESPN Inc** e para a **Buena Vista International Inc.**;

b) Caso haja algum contrato e/ou outros documentos que justifiquem este procedimento, apresentá-los acompanhados de tradução juramentada;

c) Apresentar Contrato Social da empresa **ESPN International B.V** e da **Buena Vista International Inc.** acompanhados de tradução juramentada;

d) Reapresentar o organograma de modo a identificar a posição da **ESPN International B.V** no grupo.

17. A empresa apresentou tempestivamente os elementos solicitados, sendo que merece ser destacado o seguinte esclarecimento:

Itens 1(a) e 1(b)

O Sr. Fiscal solicitou esclarecimentos acerca dos contratos celebrados entre a ESPN e a ESPN International B.V, tendo em vista que as remessas foram efetuadas apenas para ESPN Inc. e para Buena Vista International, Inc.

Sendo assim, a ESPN anexa à presente resposta os contratos de licença de direitos de transmissão e sublicenciamento de programação firmados com ESPN Inc. e Buena Vista International Inc.2, devidamente acompanhados de suas traduções juramentadas (docs. 03 e 04), que lastreiam os pagamentos realizados a essas empresas domiciliadas no Exterior no ano calendário de 2017.

Esclarece a ESPN que, por um equívoco, fez referência ao contrato firmado com a ESPN International B.V previamente nesta fiscalização, o qual amparara remessas realizadas em anos-calendários anteriores ao ora fiscalizado. (grifei)

Conforme se verifica (a) da própria conta contábil, (b) dos documentos anexados na presente resposta (docs. 03 e 04) e, ainda, (c) tal como mencionado pelo Sr. Fiscal, as remessas foram efetuadas especificamente para a ESPN, Inc., a qual possui contrato próprio e vigente (docs. 03 e 04).

Portanto, restou comprovado que as remessas realizadas foram para pagamentos de licenciamento de distribuição, tendo sido registrados no SISCOSERV, devidamente escriturados e com fundamento em contratos que foram entregues com tradução juramentada, como solicitado pela fiscalização.

Como a Autoridade Fiscal não questionou a efetividade da despesa, tem-se como realizada e então dedutível nos termos da alínea “a” do artigo 71 da Lei nº 4.506/64.

Agora vejamos se ocorre a restrição à dedutibilidade, de acordo com a alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/64, que assim dispõe:

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

(...)

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

Entendo que a indedutibilidade dos royalties vale tanto para sócio pessoas jurídicas quanto físicas, mas para aqueles que participem do capital social da fonte pagadora.

É que “sócio” é aquele que participa diretamente do capital social. Nesse sentido as beneficiárias das remessas da **ESPN Brasil**, a ESPN Inc e a Buena Vista International Inc, apesar de pertencerem ao mesmo grupo econômico, não participam do seu capital social.

Não se pode estender uma restrição que não existe na norma. Na própria Lei n.º Lei n.º 4.506/64, quando se pretendeu fazer referência a controle direto ou indireto, o legislador o fez expressamente, como no art. 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2, *verbis*:

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

(...)

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

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

2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;(grifei)

Portanto, considerando que ESPN Inc e a Buena Vista International Inc não eram sócias de **ESPN Brasil**, entendo que as despesas de royalties são dedutíveis.

Quanto ao afastamento da glosa da despesa de royalties na apuração da base de cálculo da CSLL, a DRJ apresentou como fundamento a Súmula CARF n.º 117, que estatui

Súmula CARF n.º 117

A indedutibilidade de despesas com "royalties" prevista no art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei n.º 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por se tratar de súmula vinculante, de observância obrigatória a membros deste Colegiado, nos termos do artigo 45, inciso VI do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF, a decisão não comporta maiores digressões, devendo ser afastada a glosa.

Conclusão

Por todo o exposto voto em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama