



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

Processo n° 16643.000085/2009-47
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-000.905 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO. IRPJ E REFLEXOS
Recorrentes TAM LINHAS AEREAS S/A.
2ª. TURMA DA DRJ SALVADOR - BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESA. ROYALTIES. 'A luz do art. 71 da Lei 4.506/1964, são indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL as despesas com royalties pagos a outra empresa, em razão da utilização de marca, quando verificado que ambas fazem parte do mesmo grupo econômico. é perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico a restrição à dedutibilidade de custos e despesas das pessoas jurídicas, quando tais encargos operam-se no campo restrito da liberalidade de seus dirigentes. Ou seja, a lei tributária não proíbe a prática de operações mercantis, como a celebrada entre a fiscalizada e seus controladores, mas lhes atribui efeitos próprios no campo de apuração do IRPJ

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. SALDO DE PERÍODOS ANTERIORES. Uma vez comprovada a existência de saldo de prejuízos fiscais suficientes à compensação efetuada pelo contribuinte, na qual foram observados os preceitos legais, cancela-se a exigência nessa parte. O montante do prejuízo registrado na contabilidade, que foi informado à Receita Federal em DIPJ Retificadora, apresentado antes do início da ação fiscal, somente pode ser desconsiderado mediante auditoria específica para sua revisão, observando-se o rito do PAF (Decreto 70.235/1972).

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. Sobre a multa de ofício, lançada juntamente com o tributo ou contribuição não paga no vencimento, incidem juros de mora à taxa de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional. (Acórdão 1402-00.213).

Recurso de Ofício Provido. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por maioria de votos, dar provimento ao recurso de ofício, para restabelecer a glosa de despesas, a título de royalties, vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que negavam provimento; 2) dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) por unanimidade de votos, cancelar a glosa de compensação de prejuízos fiscais; b) Por maioria de votos, afastar a incidência de juros de mora à taxa Selic incidentes sobre a multa de ofício, e aplicar a taxa de juros a que se refere o art. 161 do CTN, desde que sua aplicação entre o vencimento e o pagamento não ultrapasse a variação da taxa Selic, vencido o Conselheiro Carlos Pelá, que excluía os juros moratórios. Tudo nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

TAM LINHAS AEREAS S/A. recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por sua vez, a DRJ SALVADOR – BA recorreu de ofício, em face do art. 34 do PAF, haja vista a exoneração ter superado o limite de alçada daquele colegiado.

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Tratam-se de autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), anexados às fls. 263/286, decorrentes da apuração das infrações descritas como despesa indedutível a título de “royalties” pagos a pessoa ligada e compensação indevida de prejuízos fiscais, em ralação aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007.

O Termo de Encerramento de fls. 287/289 esclarece que:

DESPESAS DESNECESSÁRIAS – ROYALTIES PELO USO DO NOME TAM: - a contribuinte, questionada sobre os valores informados na DIPJ a título de *Royalties* e assistência técnica no País, apresentou contrato de licença para uso de marca, de 10/03/2005, pactuado entre a TAM MILLOR – TÁXI AÉREO, REPRESENTAÇÃO, MARCAS E PATENTES S/A, como licenciante, e a TAM LINHAS AÉREAS S/A, além da TAM S/A, FIDELIDADE, VIAGENS E

TURISMO LTDA. e TRANSPORTES AEREOS DEL MERCOSUR S/A (do Paraguai), como licenciadas;

- o contrato aponta que: a) a licenciante, na qualidade de sucessora por cisão da TAM TÁXI AÉREO MARÍLIA S/A, é titular e proprietária da marca “TAM” e b) deseja licenciar o uso da marca para as licenciadas;

- o certificado de averbação nº 050511/01 data de 25/07/2005;

- os sócios de todas as empresa mencionadas diretamente ou indiretamente são os mesmos proprietários, ou seja, os Srs. Noemy Almeida Oliveira Amaro, João Francisco Amaro, Mauricio Rolin Amaro, Maria Cláudia Oliveira Amaro e Marcos Adolfo Tadeu Amaro;

- a TAM MILLOR nasceu em 25/10/2004 e sempre apresentou declarações de imposto de renda na modalidade de lucro presumido;

- o art. 352 do RIR/1999 determina que “A dedução de despesas com *royalties* será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71)”;

- a necessidade da despesa é questionada pelo autuante, sob a alegação de que é difícil entender o fato de os proprietários da marca, que são, direta ou indiretamente, proprietários da TAM, submeterem a pagamento de *royalties* pelo uso da marca justamente a empresa que possui o maior mercado de aviação do país, nascida originalmente como TAM, que comercializa os seus produtos e cujos resultados são distribuídos para os sócios em forma de dividendos ou juros sobre o capital próprio;

- a eventual alegação de que a TAM não pertence 100% aos sócios detentores da marca perde-se quando se verifica que os sócios proprietários da marca são exatamente aqueles que administram o grupo de empresas (primeiramente seu criador, Sr. Amaro Rolim, e hoje os sócios pertencentes à família);

- o procedimento adotado visa diminuir o lucro da TAM, com a geração desse tipo de despesa, e, conseqüentemente, reduzir a carga tributária;

- o art. 353 do RIR/1999 é conclusivo ao determinar que não são dedutíveis os *royalties* pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, o que não deixa dúvidas sobre a restrição imposta pela legislação à dedutibilidade de despesas com *royalties*, na forma como especifica;

- a TAM MILLOR não é, diretamente, sócia da TAM LINHAS AÉREAS, mas os sócios destas são os mesmos daquelas;

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

- o Parecer Normativo CST nº 102/75 corrobora com esse entendimento (reproduz trecho);

- com isso, as despesas de *royalties* escrituradas pela empresa foram glosadas, nos montantes de R\$11.336.670,00, R\$13.784.018,19 e R\$14.192.799,42, para os anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, respectivamente:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ANTERIORES EM VALORES SUPERIORES AOS SALDOS DISPONÍVEIS:

- no ano-calendário de 2005, adicionalmente, constatou-se que foi reduzida a base de cálculo do imposto de renda no valor de R\$8.305.559,55, por compensação de prejuízos acima do saldo existente, conforme demonstrativo de compensação de prejuízos fiscais (SAPLI), anexado à fl. 284, no qual observa-se que o saldo em 2004 era de R\$116.512.960,49 e foi aproveitado pela contribuinte, para compensação, o valor de R\$124.818.520,04, redundando na diferença cobrada.

A interessada tomou ciência dos lançamentos em 21/12/2009 e apresentou, em 20/01/2010, a impugnação de fls. 304/318, acompanhada dos documentos de fls. 319/337, com as seguintes alegações, em síntese:

- a impugnante, por meio do contrato de licenciamento de uso de marca firmado em março de 2005, adquiriu o direito à utilização, não exclusiva, de marcas que envolvem o nome TAM, cuja titularidade é da empresa TAM Milor – Táxi Aéreo, Representação, Marcas e Patentes S/A;
- o licenciamento das marcas tem prazo de validade até o dia 09/12/2011, nos termos da cláusula 3 do referido contrato, e deve ser remunerado mensalmente, conforme ajustado na cláusula 2.1;
- a acusação fiscal está baseada tão somente na suposta falta de necessidade das despesas, segundo o art. 352 do RIR/1999, e na inobservância do art. 353, I, do mesmo regulamento, já que a efetividade dessas despesas não foi questionada;
- o art. 352 do RIR/1999 contém norma específica para as despesas com *royalties*, fato que afasta qualquer possibilidade de discussão acerca da aplicação da regra geral de necessidade das despesas contida no art. 299 do mesmo regulamento;
- o referido art. 352 do RIR/1999 determina que apenas são dedutíveis os *royalties* que sejam efetivamente utilizados na produção de bens e direitos que produzam rendimentos ao contribuinte, que é o caso da impugnante, tendo em vista que é notório que as marcas em questão, existentes no mercado há muitos anos, agregam valor a qualquer atividade e os pagamentos são feitos justamente à TAM Milor, empresa que detém a propriedade da marca, devidamente registrada perante o INPI;
- a estrutura adotada decorre de decisão gerencial estratégica do conglomerado econômico do qual a impugnante faz parte, cuja conveniência não pode ser questionada pela fiscalização, conforme jurisprudência administrativa que cita na impugnação;
- sendo as marcas TAM direitos devidamente registrados em nome de determinada empresa, não há outra possibilidade jurídica de sua utilização por terceiros, no caso pela impugnante, senão mediante cessão do direito de uso, não causando estranheza alguma que tal cessão seja remunerada, conforme doutrina citada na impugnação;
- o art. 353, inciso I, do RIR/1999, ao contrário do que entendeu a fiscalização, não serve de amparo para a glosa *sub judice*, simplesmente porque a TAM Milor, detentora das marcas em questão, não é sócia da impugnante, o que é reconhecido pelo próprio autuante no termo de encerramento que acompanha os autos de infração;
- quando pretendeu limitar a dedutibilidade dos *royalties* às situações de controle indireto, o próprio art. 353, no seu inciso III, o fez expressamente, mas

tratando apenas de beneficiários no exterior (reproduz), o que evidencia que a regra do inciso I aplica-se apenas quando os *royalties* forem devidos a sócios. Portanto, o autuante, no caso, aplicou a analogia para exigir tributo sem previsão em lei, o que é expressamente vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN;

- seja como for, o art. 353, inciso I, do RIR/1999, na parte que veda a dedutibilidade dos *royalties* pagos a sócios pessoas jurídicas, não possui fundamento legal, posto que, nos termos do art. 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 1964 (reproduz), tal restrição é aplicável apenas às pessoas físicas;

- embora uma leitura desatenta da norma inserta na citada alínea “d” possa sugerir que a limitação à dedutibilidade abrange os pagamentos feitos a qualquer sócio, a sua correta interpretação é no sentido de que a sua aplicação restringe-se às pessoas físicas, conforme jurisprudência administrativa reproduzida na impugnação;

- a jurisprudência citada está absolutamente correta nesse ponto, pois, na comparação do art. 353, inciso I, do RIR/1999, com os regulamentos anteriores, emitidos já na vigência do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, percebe-se que apenas na expedição do RIR/1994 foi acrescentada a menção às pessoas jurídicas, o que não aconteceu com os regulamentos de 1966 e de 1975, o que representa uma ilegalidade, visto que entre esses regulamentos não houve qualquer modificação legal que justificasse o acréscimo, assim como também não houve depois;

- é interessante destacar que, no passado, uma discussão semelhante travou-se em relação ao art. 72, inciso I, da mesma Lei nº 4.506, de 1964, que tratava das hipóteses de distribuição disfarçada de lucros e que, tal como no art. 71, também continha referência a sócios e dirigentes da pessoa jurídica, bem como a seus parentes e dependentes, sendo que a jurisprudência afastou a pretensão do fisco, quanto à sua aplicação aos sócios pessoas jurídicas;

- o art. 353, inciso I, do RIR/1999, ao pretender estender a vedação em questão aos sócios pessoas jurídicas, extrapolou a legislação que lhe serve de amparo, o que não é possível, a despeito de tal regulamento ter sido aprovado por decreto do Presidente da República, em função dos princípios da legalidade e da tipicidade previstos no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, bem como do art. 99 do CTN;

DA INAPLICABILIDADE DOS ARTS. 352 E SEQUENTES DO RIR/1999 À CSLL:

- ainda que fosse procedente a glosa fiscal referente à dedutibilidade dos *royalties* em questão, perante o IRPJ, tendo como fundamento a suposta inobservância do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, refletido nos arts. 352 e 353, inciso I, do RIR/1999, tal dispositivo não se aplica à CSLL, por regular especificamente a apuração da base de cálculo do IRPJ e por ter sido editado muito antes da própria instituição da CSLL;

- ademais, analisando a sistemática das leis que tratam desses dois tributos, verifica-se que as regras direcionadas ao lucro real são distintas das dirigidas ao lucro líquido, sendo que, quando o legislador pretendeu conferir o mesmo tratamento perante esses tributos, ele o fez expressamente, o que não ocorreu na espécie;

essa é a posição da jurisprudência administrativa, conforme acórdãos do Conselho de Contribuintes reproduzidos na impugnação

A decisão recorrida está assim ementada:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

DESPESAS DE ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. São dedutíveis as despesas de royalties lastreadas em contrato regularmente firmado quando a contratante não pertence ao quadro societário da pessoa jurídica, apesar de elas possuírem sócios comuns, por falta de dispositivo legal que imponha tal restrição.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL Em se tratando de bases de cálculo originárias das infrações que motivaram o lançamento principal, deve ser observado para o lançamento decorrente o que foi decidido para o matriz, no que couber.

Impugnação Parcial. Impugnação procedente. Crédito tributário Exonerado.

A decisão do colegiado apresenta a seguinte redação:

Acordam os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar não impugnada parcela do lançamento relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no montante de R\$2.076.389,89 (dois milhões, setenta e seis mil, trezentos e oitenta e nove reais e oitenta e nove centavos), parcela esta definitivamente constituída, na esfera administrativa, assim como a multa de ofício e os acréscimos legais correspondentes, e julgar PROCEDENTE a impugnação, exonerando os lançamentos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de R\$9.828.371,89 (nove milhões, oitocentos e vinte e oito mil, trezentos e setenta e um reais e oitenta e nove centavos), e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no montante de R\$3.538.213,87 (três milhões, quinhentos e trinta e oito mil, duzentos e treze reais e oitenta e sete centavos), além da multa de ofício e dos juros moratórios, nos termos do voto do relator.

RECORRO DE OFÍCIO ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, e em conformidade com o art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário fls. 363 e seguintes, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido no que tange a existência de matéria não impugnada e, ao final, requer o provimento.

A FAZENDA NACIONAL, por seu Procurador, com fundamento no art. 48, §2º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, manifestou-se as fls. 412 e seguintes, propugnando seja negado provimento ao recurso voluntário interposto e dado provimento ao recurso de ofício, mantendo-se o lançamento fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

Os recursos, voluntário e de ofício, preenchem os requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, deles conheço.

Passo a apreciar as matérias em litígio.

Recurso Voluntário

De início cumpre registrar que, a meu ver, não cabe razão à contribuinte quando assevera que a 2ª. infração tributada “COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ANTERIORES EM VALORES SUPERIORES AOS SALDOS DISPONÍVEIS” foi descrita com decorrente da 1ª. infração.

No Termo de Encerramento Fiscal de fls. 289 consta a seguinte descrição dos fatos:

Apuradas as infrações mencionadas acima, constatou-se que no ano calendário de 2005 foi reduzida a base tributável do Imposto de Renda no valor de R\$ 8.305.559,55, acima do saldo existente e que ora regularizamos.

A constatação decorre além da apuração mencionada, no demonstrativo de compensação de prejuízos fiscais (SAPLI), onde claramente observamos que o saldo em 2004 era de R\$ 116.512.960,49 e foi aproveitado como compensação o valor de R\$ 124.818.520,04 redundando na diferença cobrada.

È juntado ao processo resumo final do livro de apuração do lucro real, balancetes, relatório de prejuízos e bases negativas CSLL

(Grifei).

Aludido Termo de Encerramento contém ciência pessoal sendo parte integrante do auto de infração conforme grafado à fl. 275: “ (...)Valor apurado conforme *RELATÓRIO DE VERIFICAÇÃO FISCAL EM ANEXO, QUE DORAVANTE FAZ PARTE INTEGRANTE E INSEPARÁVEL DESTA AUTO DE INFRAÇÃO (...)*”

No demonstrativo de fl. 264, também integrante do auto de infração, consta que no ano-calendário de 2005 o saldo de prejuízo a compensar era de R\$ 116.512.960,49, sendo que o total compensado foi de R\$ 124.818.520,49.

Realmente, no Termo de Descrição dos Fatos do Auto de Infração, fl. 276, constou:

002 - GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES Compensação indevida de prejuízo(s) fiscal(is) apurado(s), tendo em vista a(s) reversão(ões) do prejuízo(s) após o lançamento da(s) infração constatada(s) no(s) período(s)-base ... , através deste Auto de Infração ou saldos insuficientes de prejuízos.

(Grifei)

De fato, há obscuridade no texto acima, que deixa dúvida quanto a correta descrição da irregularidade que teria sido apurada pela Fiscalização. A toda evidência oriundo de equívoco da autoridade fiscal que não ajustou o texto padrão.

Caberia, portanto, declarar a nulidade do auto de infração por vício formal para corrigir tal falha.

Todavia, no recurso voluntário o contribuinte faz prova de que o saldo de prejuízos fiscais em 31/12/2004 era mesmo de R\$124.818.520,49 - conforme Lalur do Contribuinte (fls. 379 a 381) e DIPJ/2004 (retificadora) apresentada em 14/1/2009, ou seja, antes da ciência do início da ação fiscal (fls. 383 e 384).

É pacífico neste Conselho, bem como Fiscalização da Receita Federal, que o montante do prejuízo contábil/fiscal registrado na contabilidade e no Lalur, que foi informado à Receita Federal em DIPJ Original ou Retificadora, apresentada antes do início da ação fiscal, somente pode ser desconsiderado mediante auditoria específica para sua revisão, observando-se o rito do PAF (Decreto 70.235/1972).

No presente caso isso não ocorreu, a autoridade fiscal baseou-se somente nos controles internos da RFB (sistema Sapli) e, no transcurso da auditoria, sequer intimou o contribuinte a justificar a pretensa “compensação a maior”, que ao fim e ao cabo não ocorreu.

Esclareço que, no presente caso, não é cabível retornar os autos à unidade de origem em diligência para verificar a correção das retificações efetuadas pelo contribuinte, exatamente pelo fato de terem sido realizadas antes do início da ação fiscal.

Diante do exposto, cumpre dar provimento ao recurso voluntário nessa parte.

Juros de mora sobre a multa de ofício

A recorrente questiona a cobrança de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício. Afirma que inexistente base legal para essa exigência e apresenta vários julgados deste Conselho que ampara sua tese.

Em que pese o provimento dos itens anteriores, que se confirmado pelo colegiado implica em cancelamento integral dos valores lançados de ofício. Entendo que essa matéria deve ser apreciada evitando que o processo volte a este Colegiado caso haja reforma da decisão na CSRF.

Pois bem. A aplicação de taxa de juros lastreadas em indicadores do mercado financeiro iniciou-se com a Lei nº 8.981/95, cujo art. 84 dispõe:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (...)

A Seguir, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea "a.2" da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (...)

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

O cerne da questão está na interpretação que se deve dar à expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas:

- a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e
- b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Entendendo que a SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/97:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Inaplicável a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício, restam devidos os juros de 1% ao mês a que alude o Código Tributário Nacional, esse sim, aplicável ao crédito tributário não pago no vencimento.

Nesse sentido vem decidindo a Turma na sua atual composição.

MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA. Sobre a multa de ofício, lançada juntamente com o tributo ou contribuição não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional. (acórdão 1402-00.213)

Frise-se que no auto de infração deixou de constar o enquadramento legal da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Isso porque não há demonstrativo desta cobrança haja vista que o vencimento da multa somente ocorreria 30 dias após a ciência do auto. Porém, a meu ver, isso não macula o lançamento muito menos a cobrança, pois, tal incidência decorre da aplicação da Lei e não se constitui propriamente em irregularidade ou infração, embora seja legítima a contestação do contribuinte sob o entendimento que a cobrança seria indevida.

Concluo, pois, que sobre a multa de ofício deve incidir juros de mora a 1% ao mês, na forma do art. 161 do CTN, decisão que implica no provimento parcial do recurso nessa parte, pois, o montante acumulado da Selic é superior a 1% ao mês no período em questão.

Recurso de Ofício

Dedução de Despesas com Royalties

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

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

A meu ver, a interpretação dada ao dispositivo pela DRJ e que levou à exoneração de parte do lançamento foi equivocada.

Ao contrário do decidido, a legislação em vigor alberga sim a vedação de dedutibilidade levada a termo no caso concreto.

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

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

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

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

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

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

Vejamos novamente a determinação legal:

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

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

*[...] d) os “royalties” pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; Como admitir que um resultado expressamente vedado pela lei (royalties pagos a dirigentes e seus parentes) seja atingido por **via oblíqua**, ou seja, tendo uma **empresa veículo** como aparente beneficiária destes pagamentos?*

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

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

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

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

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

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

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

“Observa-se que, no caso em análise, os elementos apontados pela jurisprudência do Carf para atribuir validade ao planejamento são desfavoráveis a este Contribuinte que buscava a dedutibilidade da despesa com royalties.

Defendemos que, se houver efetiva ligação, ora direta, ora indireta, entre os envolvidos, será afastada a desejável independência comercial entre as partes. Da mesma forma, a incoerência da operação é demonstrada pela utilização de artifício para remunerar diretores-parentes, utilizando-se de empresa intermediária.

Cremos que, no caso submetido ao Carf, não se verificou propósito outro que não fosse obstaculizar o recolhimento de tributos, mediante a dedução de despesas com royalties.

É preciso ressaltar que o Carf vem reiteradamente decidindo por não atribuir higidez a atos societários firmados com o exclusivo propósito de obstaculizar, de forma direta ou indireta, o recolhimento de tributos (e.g., Acórdãos nºs 101-96724 e 103-23290).

Avancemos mais um pouco com relação ao propósito negociado em operações como esta. Ainda que existisse um propósito comercial autêntico no fato de um grupo econômico reservar uma marca como ativo de uma de suas pessoas jurídicas, cuja utilização seria remunerada por outras empresas do grupo, cremos, ainda assim, que a dedutibilidade somente seria albergada pela legislação se não constituir uma burla às finalidades do art. 353, I, do RIR/1999.

Em outras palavras, imaginemos que uma empresa de grande reconhecimento (marca conhecida) esteja prestes a abrir seu capital. Consideremos ainda que, por razões comerciais e/ou sentimentais, os acionistas iniciais queiram reservar para si a marca construída durante anos, destacando-a da empresa cujo capital será aberto. Cremos que, neste caso, a dedutibilidade de eventuais despesas com royalties que venham a ser pagas pela utilização da marca só será válida se a empresa detentora da mesma comprovar uma total impessoalidade entre seus sócios/acionistas e o quadro societário da empresa que paga royalties pela marca.

Não sendo feita tal desvinculação, a despesa será indedutível por ofensa ao art. 353, I, do RIR/1999, cuja interpretação deve ser ampla, pelas razões já defendidas.

Note que, neste caso, não há necessidade de se avançar na busca de propósito comercial na realização da despesa, haja vista que a fiscalização não precisa sequer infirmar as operações e contratos firmados.

A conclusão do douto colegiado de primeira instância pautou-se em interpretação literal e restritiva do art. 353, I, do RIR/1999, que tem o seu fundamento legal no art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964.”

Por fim, esclareço que a glosa corretamente alcançou a CSLL. Sou de opinião que a partir da vigência do art. 28 da Lei 9.430/1996 aplicam-se ‘a CSLL as mesmas vedações e limitações para dedução de custo e despesas do IRPJ, salvo disposição contrária expressa em Lei.

Assim, dou provimento ao recurso de ofício para restabelecer a glosa, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recursos de ofício, para restabelecer a exigência relativa ao item 1 do auto de infração do IRPJ, e dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o Item 2 do auto de infração do IRPJ e afastar a incidência de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa de ofício, devendo ser aplicada a taxa de juros a que se refere o art. 161 do Código Tributário Nacional.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza