



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.720583/2015-91</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-001.346 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NO EXTERIOR. NATUREZA JURÍDICA DE ROYALTY. INCIDÊNCIA DO IRRF E DA CIDE.

Se o contrato celebrado entre as partes estabelece obrigação de pagamentos vinculados a atividades de natureza jurídica de royalties nos termos da legislação, é procedente a exigência do IRRF e da CIDE sobre os valores destinados a beneficiários domiciliados no exterior.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos, em primeira votação, o Conselheiro André Ulrich Pinto e a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz que votaram por dar-lhe provimento. Designado o conselheiro Mauricio Novaes Ferreira para redigir o voto vencedor. Vencidos em segunda votação a Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz e o conselheiro Leonardo de Andrade Couto que votaram por dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 3.632.268,46 correspondente ao ganho obtido em ação judicial.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Maurício Novaes Ferreira** – Redator

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (suplente convocada), Roney Sandro Freire Correa, Miriam Costa Faccin (suplente convocada), Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ana Cecilia Lustosa da Cruz, o conselheiro(a) Marcelo Jose Luz de Macedo, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Miriam Costa Faccin.

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, transcrevo abaixo o relatório do acórdão nº 15-40.049 - 2ª Turma da DRJ/SDR, proferido quando do julgamento de impugnação, para a seguir complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir daquela ocasião.

Trata-se de impugnação a lançamento de IRRF incidente sobre pagamentos de royalties e assistência técnica a residentes ou domiciliados no exterior (ExxonMobil Capital N.V.), nos valores reajustados de R\$ 32.290.193,38 e R\$ 4.273.257,01, respectivamente, em 24/02/2010 e 09/03/2010. Os valores líquidos transferidos foram de R\$ 27.446.664,37 e R\$ 3.632.268,46, tendo as bases de cálculo sido reajustadas de acordo com o art. 725 do RIR/1999. Foi lançado imposto, no valor total de R\$ 5.484.517,56, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

No Termo de Verificação Fiscal, às fls 309/321, foi apontado que: a ExxonMobil alienou à empresa fiscalizada em 2008 seus ativos de combustíveis e lubrificantes no Brasil, incluindo contratos com postos da rede Esso e o uso das marcas Esso e Móbil; existiriam indícios de planejamento tributário nos contratos apresentados; haveria a tentativa de ocultar a verdadeira natureza dos pagamentos da remuneração pelo uso das marcas (royalties) por meio de um ajuste de preço da compra inicial dos ativos da companhia ExxonMobil a título de contraprestação adicional de venda de produtos da marca ExxonMobil no decorrer de 10 anos; a totalidade da remuneração dos royalties seria atribuída ao complemento do preço de compra inicial dos ativos e destinada ao exterior, e assim a empresa se beneficiaria da alíquota zero prevista no art. 691 do RIR/1999; a cláusula 12.6 do Contrato de Compra e Venda revela que os valores dos pagamentos remetidos para o exterior corresponderiam à soma das seguintes parcelas: 3,75% da receita bruta auferida pelo contribuinte em consequência de vendas de produtos da

marca ExxonMobil, US\$ 2,00 multiplicado pelo numero de barris de produtos da marca ExxonMobil vendidos pelo contribuinte, US\$ 1,00 multiplicado pelo número de barris de produtos OEM vendidos pelo contribuinte e um valor fixo igual a US\$ 2.200.000,00 ao ano; os pagamentos deveriam ser realizados ao longo dos 10 (dez) anos todo dia 28 de fevereiro, e estavam sujeitos a encargos moratórios (10% ao ano, acrescidos de juros à taxa LIBOR), bem como se o inadimplemento perdurasse por mais de 30 (trinta) dias, a fornecedora (ExxonMobil) ficaria automaticamente isenta de suas obrigações com relação ao contrato de lubrificantes, sendo este rescindido de pleno direito; apesar da imputação formal dada pelo contribuinte à remessa sem retenção de IRRF (15%) e sem recolhimento da CIDE (10%), tais pagamentos seriam uma remuneração pelo uso da marca.

Na impugnação apresentada, às fls. 432/454, o contribuinte alega que o pagamento de R\$ 3.632.268,46, reajustado para o valor de R\$ 4.273.257,01, não possui correlação com o ajuste de preço de compra previsto na cláusula 12.6 do SPA, mas sim com a devolução à ExxonMobil de valores recebidos em virtude de vitória no processo judicial nº 2001.001.156.954-1, que se tratava de “Negócio Excluído” da operação de compra e venda, por força do disposto no final da cláusula 5.13.(ii) do SPA; os pagamentos remetidos à ExxonMobil constituiriam ajuste ao preço de compra (earmtout), não podendo a fiscalização desconsiderar uma operação lícita, que apresenta substância econômica e propósito comercial, simplesmente por discordar da forma utilizada; a cláusula 12.6 teve um propósito eminentemente mitigatório de riscos para a impugnante, visto que remuneraria a ExxonMobil em função das vendas; não houve qualquer acusação de simulação ou sequer a menção ao art. 116, parágrafo único, do CTN; não poderia remeter os valores em questão a título de royalties, pois o Instituto Nacional da Propriedade Intelectual (INPI) se recusa a averbar contratos de royalties pelo uso da marca cuja remuneração seja superior aos limites de dedutibilidade previstos na Portaria nº 436, de 1954, que seriam de 1% para marcas, e sem a averbação do referido órgão, não poderia efetuar a remessa; este limite de dedutibilidade efetivamente restringe a remessa a título de royalties, pois o INPI o utiliza para impedir remessas de capital, baseando-se na competência que lhe foi delegada pelo art. 2º da Lei nº 5.648, de 1970; a base de cálculo foi majorada ilegalmente, sem o atendimentos às condições impostas pelo art. 725 do RIR/1999, vez que a impugnante jamais assumiu o ônus do imposto devido pela ExxonMobil, em seu entendimento, a operação nunca foi fato gerador do Imposto de Renda.

Em síntese, trata-se de auto de infração lavrado para exigência de IRRF e CIDE decorrentes de pagamentos realizados pela Recorrente à ExxonMobil Capital N.V., que – no entender da Fiscalização – referem-se a pagamentos de royalties e assistência técnica a residentes ou domiciliados no exterior.

A Recorrente, por sua vez, defende que os valores foram pagos em razão de complemento do preço pago pela Recorrente para aquisição de ativos, conforme pactuado no

“Contrato de Compra e Venda de Todas as Participações do Membro da Cooperativa 1 e Cooperativa 2” (fls. 10 – 91), que estabelecia cláusula de “earnout”.

Nesse sentido, em sua impugnação, a Recorrente argumentou pela legalidade da cláusula de “earnout”; impossibilidade operacional de remessa de royalties ao exterior; erro na caracterização do pagamento de R\$ 3.632.268,46 Como “Royalty”; necessário ajuste da base de cálculo do IRRF; e ilegalidade do reajustamento da base de cálculo do IRRF.

Em primeira instância, a DRJ entendeu por bem julgar improcedente a impugnação apresentada, ao proferir o acórdão 15-40.049 - 2ª Turma da DRJ/SDR, com a seguinte ementa e resultado do julgamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2010

ROYALTIES. REMESSA PARA O EXTERIOR. IRRF.

As remessas para o exterior a título de royalties estão sujeitas à incidência do imposto de renda retido na fonte, à alíquota de quinze por cento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar improcedente a impugnação, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário repisando os mesmos argumentos e inserindo novos comentários com o objetivo de dialogar com a decisão recorrida.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

## 1 A NATUREZA DOS PAGAMENTOS EFETUADOS PELA RECORRENTE

A matéria fática que permeia o presente processo é relativamente simples. Como relatado linhas acima, em procedimento de fiscalização, a Autoridade Fiscal entendeu que a Recorrente efetuou pagamento de royalties ao exterior.

Essa foi a interpretação dada pela Fiscalização ao analisar cláusula do “Contrato de Compra e Venda de Todas as Participações do Membro da Cooperativa 1 e Cooperativa 2”. Transcreve-se abaixo a referida cláusula.

### 12. AJUSTES AOS PREÇOS DE COMPRA; PAGAMENTOS CONTINGENTES

12.6 (a) A título de contraprestação adicional da compra e venda das Participações de Membro para Venda, em relação a cada Período de Contraprestação Contingente Aplicável, a Fornecedora terá direito a Contraprestação Contingente (conforme definição abaixo), que será considerada ajuste do Preço de Compra e será devida, observados os termos e condições constantes nesta Cláusula 12.6, **em 28 de fevereiro de cada ano** (ou, caso essa data não seja Dia Útil, no Dia Útil imediatamente seguinte), sendo a primeira parcela devida em 28 de fevereiro depois da Data de Conclusão. Para fins desta Cláusula 12.6, "Período de Contraprestação Contingente Aplicável" significará (x) no tocante à primeira Contraprestação Contingente, o período da Data de Conclusão até o último dia do ano calendário no qual tiver ocorrido a Data de Conclusão, (y) no tocante a qualquer Contraprestação Contingente subsequente (que não a Contraprestação Contingente final), o período iniciado em 1º de janeiro do ano calendário e encerrado e, inclusive, 31 de dezembro do referido ano calendário e (z) no tocante à Contraprestação Contingente final, o período a partir de, inclusive, 1º de janeiro do ano calendário mais recente encerrado, inclusive, no **10º (décimo) aniversário** da Data de Conclusão.

(b) Em relação a cada Período de Contraprestação Contingente Aplicável, a Contraprestação Contingente será igual à soma dos seguintes valores:

(i) valor igual a **3,75% da receita bruta total auferida pelas Sociedades e suas Afiliadas** (ou quaisquer respectivos sucessores ou cessionários) durante o Período de Contraprestação Contingente Aplicável **em consequência de vendas de Produtos e Produtos Fornecidos** (conforme definição no Contrato Mestre de **Lubrificantes**); mais

(ii) valor igual a **\$2,00 (Dois Dólares norte-americanos) multiplicado pelo número de barris de Produtos da Marca ExxonMobil** (excluindo Produtos Fornecidos) (conforme definição desses termos no Contrato Mestre de Lubrificantes) vendidos por quaisquer das Sociedades ou suas Afiliadas (ou quaisquer respectivos sucessores ou cessionários) durante o Período de Contraprestação Contingente Aplicável; mais

(iii) valor igual a **\$1,00 (Um Dólar norte-americano) multiplicado pelo número de barris de Produtos OEM** (excluindo Produtos Fornecidos) (conforme definição desses termos no Contrato Mestre de **Lubrificantes**) vendidos por quaisquer das Sociedades ou suas Afiliadas (ou quaisquer respectivos sucessores ou cessionários) durante o Período de Contraprestação Contingente Aplicável; mais

(iv) **valor fixo igual a \$2.200.000,00 (Dois Milhões e Duzentos Mil Dólares norte-americanos)** ao ano (ou, no caso do primeiro e último Período de Contraprestação Contingente Aplicável, parcela proporcional de \$2.200.000,00 (Dois Milhões e Duzentos Mil Dólares norte-americanos) baseada no número de dias decorridos durante esses Períodos de Contraprestação Contingente Aplicáveis).

Consta do TVF que:

Conforme antecipamos, verificou-se uma tentativa por parte do contribuinte de ocultar a verdadeira natureza dos pagamentos da remuneração pelo uso das marcas (royalties) por meio de um ajuste de preço da compra inicial dos ativos da companhia ExxonMobil a título de contraprestação adicional de venda de produtos da marca ExxonMobil no decorrer de 10 anos.

Observando a cláusula 12.6 do Contrato de Compra e Venda, transcrita mais acima e segundo a qual o contribuinte fundamenta a sua remessa, chegamos ao ponto essencial para o presente procedimento fiscal - a natureza dos pagamentos, ou por outra, a verdadeira causa dos pagamentos remetidos para o exterior. A mencionada cláusula revela que os valores dos pagamentos remetidos para o exterior correspondem, de fato, ao montante obtido por meio da soma das seguintes parcelas:

- a) um percentual de 3,75% da receita bruta auferida pelo contribuinte em consequência de vendas de produtos da marca ExxonMobil ;
- b) um valor igual a US\$ 2,00 (Dois Dólares norte-americanos) multiplicado pelo número de barris de produtos da Marca ExxonMobil;
- c) um valor igual a US\$ 1,00 (Um Dólar norte-americano) multiplicado pelo número de barris de produtos OEM vendidos pela ExxonMobil;
- d) um valor fixo igual a US\$ 2.200.000,00 (Dois Milhões e Duzentos Mil Dólares norte-americanos) ao ano.

Ressalta-se que esses pagamentos, efetuados, periodicamente, a cada ano (no dia 28 de fevereiro), durante todo o período de Contraprestação Contingente Aplicável (10 anos), nos termos do contrato supracitado, estão sujeitos a encargos de mora pelo seu atraso (correspondentes a 10% ao ano, acrescidos de juros à taxa LIBOR). Na hipótese de inadimplemento perdurar por mais de 30 dias, a fornecedora (ExxonMobil) ficará automaticamente isenta de suas obrigações com relação ao contrato de lubrificantes, sendo este rescindido de pleno direito.

É de se notar que, no contexto concreto desta contratação, em que pese a imputação formal dada pelo contribuinte à remessa destinada ao exterior sem retenção do imposto de renda na fonte e sem o recolhimento da CIDE, não há que se falar em complemento/ajuste de preço de compra. No caso examinado, tais pagamentos são uma remuneração pelo uso da marca, enquadrando-se perfeitamente em uma das formas elencadas acima no conceito de royalties.

A natureza dos pagamentos não é simples decorrência das cláusulas contratuais, mas também, e principalmente, da realidade fática produzida na execução do contrato.

Conclui-se, portanto, que o contribuinte infringiu a legislação tributária ao efetuar pagamentos ao exterior, a título de royalties pelo uso ou exploração de invenções,

processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio, sem proceder à retenção do IRRF e ao recolhimento da CIDE.

Passamos, então, ao exame da legislação que respalda o lançamento de ofício.

Dessa forma, a Autoridade Fiscal entendeu que a natureza dos pagamentos efetuados pela Recorrente não poderia ser outra senão a de “royalty”, o que motivou a lavratura do auto de infração.

A Recorrente inicia as suas razões recursais alegando que a própria DRJ reconheceu não existir simulação no caso em tela. Para tanto, apoia-se no seguinte excerto do acórdão recorrido.

A matéria em litígio não é a licitude da operação, a ocorrência de simulação ou a inferência sobre qual seria a forma mais adequada para a realização do negócio pretendido pelas contratantes, mas sim a verificação da ocorrência ou não do fato gerador do tributo, até porque a multa de ofício não foi qualificada. Em essência, a remessa para o exterior realizada pela impugnante, no valor de R\$ 27.446.664,37, foi realizada em contrapartida ao uso das marcas, o que configura o pagamento de royalties, portanto, está sujeita à incidência do imposto de renda retido na fonte, à alíquota de quinze por cento, nos termos do art. 710 do RIR/1999.

A Recorrente, então, argumenta que afastada a hipótese de simulação, os pagamentos analisados devem ser considerados preço de aquisição, dívida assumida pela Recorrente em razão do já citado “Contrato de Compra e Venda de Todas as Participações do Membro da Cooperativa 1 e Cooperativa 2”, não havendo que se falar em planejamento tributário. (fls. 10 – 91).

Concordo que os efeitos do negócio jurídico celebrado entre a Recorrente e ExxonMobil não pode ser desconsiderado sem a constatação de Fraude. Até porque a Recorrente apresentou à Fiscalização o “Contrato de Licenciamento de Marca”, no qual constam cláusulas que estabelecem a concessão de licença para uso de marca “sem royalties”. Veja-se.

## 2. Concessão de Licença, Obrigações da Licenciada

2.1 Observando-se os termos e condições do presente Contrato, a Licenciadora concede à Licenciada durante o Prazo, e a Licenciada aceita, uma licença não exclusiva, pessoal, intransferível, sem royalty para exibir a sinalização e os identificadores contendo as Marcas no País somente a respeito dos Produtos Licenciados, das Mercadorias Licenciadas e dos Serviços Licenciados oferecidos e vendidos pela Licenciada (porém, não incluindo aqueles oferecidos em relação ao negócio de aviação da Licenciada), e para nenhum outro fim de tipo algum. Para evitar dúvida, a licença concedida neste instrumento não inclui a exibição das Marcas em quaisquer veículos de transporte usados pela Licenciada para transportar os Produtos Licenciados.

2.2 Observando-se os termos e condições do presente Contrato, a Licenciadora concede à Licenciada, por um período limitado de 90 (noventa) dias a partir da Data de Conclusão, e a Licenciada aceita, uma licença não exclusiva, pessoal, intransferível, sem royalty para exibir a sinalização e os identificadores contendo as Marcas no País a respeito dos Produtos Licenciados e dos Serviços Licenciados oferecidos e vendidos pela Licenciada a respeito do negócio de aviação da Licenciada. Para evitar dúvida, a licença concedida neste ato não inclui a exibição das Marcas em quaisquer veículos de transporte usados pela Licenciada para transportar os Produtos Licenciados a respeito do negócio de aviação da Licenciada.

A partir da conjugação dos elementos acima, é possível dizer que, ao menos formalmente:

- (i) os pagamentos efetuados pela Recorrente referem-se a complemento do preço contratual pactuado com ExxonMobil; e
- (ii) O contrato de licenciamento prevê a concessão de licença para uso de marca “sem royalty”.

A partir dessas constatações, deve-se acrescentar que:

- (i) não existem normas jurídicas que obriguem o pagamento de “royalty” em contratos de licenciamento;
- (ii) ao estabelecerem a concessão de licença “sem royalty”, as partes agiram dentro dos limites da liberdade negocial; e
- (iii) Ao fixarem regras e critérios para o complemento do preço (“earnout”), as partes agirem dentro dos limites da liberdade negocial.

Por essas razões, entendo que a Fiscalização não poderia ter atribuído natureza jurídica de “royalty” aos valores pagos por força da cláusula “earnout” aqui analisada, salvo em caso de ter constatado a ocorrência de simulação.

Apesar do comentário constante no acórdão *a quo*, entendo que uma simples análise do Termo de Verificação Fiscal é capaz de demonstrar o entendimento da Autoridade Fiscal sobre a ocorrência de simulação.

Apesar de não ter utilizado a expressão “simulação”, destaco abaixo duas passagens do TVF que demonstram o entendimento da Autoridade Fiscal quanto à ocorrência de simulação.

Da análise dos contratos apresentados no curso do procedimento fiscal, verificaram-se indícios de planejamento tributário com a tentativa de ocultar a verdadeira natureza dos pagamentos da remuneração pelo uso das marcas (royalties) por meio de um ajuste de preço da compra inicial dos ativos da companhia ExxonMobil a título de contraprestação adicional de venda de produtos da marca ExxonMobil no decorrer de 10 anos

(...)

Conforme antecipamos, verificou-se uma tentativa por parte do contribuinte de ocultar a verdadeira natureza dos pagamentos da remuneração pelo uso das marcas (royalties) por meio de um ajuste de preço da compra inicial dos ativos da companhia ExxonMobil a título de contraprestação adicional de venda de produtos da marca ExxonMobil no decorrer de 10 anos.

Ora, apesar de não ter utilizado a expressão “simulação”, entendo que, conceitualmente, foi essa a conclusão da Autoridade Fiscal, na medida em que afirma que o valor não foi pago como complemento do preço, mas a título de royalty.

É bem verdade que o contexto apresentado permita a conclusão de que a Recorrente buscou dissimular a natureza de royalty. Por outro lado, também é possível se admitir o cenário oposto, no qual a Recorrente efetuou pagamento de valores relativos ao complemento do preço, conforme estabelecido em contrato e, mais do que isso, nem sequer assumiu a obrigação de pagar royalty à ExxonMobil.

Os dois cenários podem ser admitidos. No entanto, o segundo cenário encontra amparo em contratos firmados entre as partes, de forma que para se desconsiderar a natureza jurídica de complemento de preço dos pagamentos em análise, era necessário que a Fiscalização avançasse na análise da simulação, inclusive, qualificando a multa de ofício. Fato que não ocorreu.

Dessa forma, entendo que estando ausente a comprovação da simulação, não há que como afastar a natureza da qual se revestem os pagamentos efetuados pela Recorrente.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

---

## 2 ALEGAÇÕES SUBSIDIÁRIAS

---

Como restei vencido quanto ao mérito da exigência, passarei a analisar as alegações subsidiárias trazidas pela Recorrente em sede de recurso voluntário.

---

### 2.1 ERRO NA CARACTERIZAÇÃO DO PAGAMENTO DE R\$ 3.632.268,46 COMO ROYALTY

---

A Recorrente afirma que a transferência para o exterior realizada em 9 de março de 2010, no valor de R\$ 3.632.268,46 não decorreu do ajuste de preço de compra previsto na

cláusula 12.6 do SPA, mas sim de devolução à ExxonMobil de valores recebidos em virtude de vitória no processo judicial nº 2001.001.156.954-1, e que se tratava de “Negócio Excluído” da operação de compra e venda, por força do disposto no final da cláusula 5.13.(ii) do SPA.

Quanto a esse ponto, a DRJ reconheceu que os valores não se referiam a royalty, mas manteve a cobrança do IRRF por se tratar de remessa de rendimentos para beneficiário no exterior. Veja-se:

Contudo, mesmo que a documentação apresentada corrobore com o alegado, mais especificamente o fax enviado à impugnante pela ExxonMobil International Holdings B.V., às fls. 99/98, e contrato de cambio, às fls. 103/106, mantém-se o lançamento fiscal, por se tratar de remessa de rendimentos para beneficiário no exterior que também estava sujeita à incidência do imposto de renda retido na fonte, à alíquota de quinze por cento, agora nos termos dos arts. 682, inciso I, e 685, inciso I, do RIR/1999.

Em seu recurso voluntário, buscando dialogar com a decisão recorrida, a Recorrente afirma que a fundamentação do acórdão recorrido representaria uma inovação dos critérios jurídicos do lançamento, não podendo ser mantida a cobrança de IRRF com base em novo critério.

Contudo, a própria Recorrente informou à Fiscalização que o valor de R\$ 3.632.268,46 referia-se a ajuste do preço, razão pela qual a Autoridade Fiscal considerou tais valores ao lado dos demais pagamentos efetuados à ExxonMobil.

Caso a Recorrente tivesse esclarecido a natureza dos pagamentos no curso do processo de fiscalização, a própria Autoridade Tributária poderia ter exigido o IRRF com base na fundamentação legal cabível. No entanto, como tais esclarecimentos só foram apresentados em sede de impugnação, não há como prevalecer a tese de inovação do critério jurídico.

## 2.2 AUSÊNCIA DE HIPÓTESE LEGAL PARA REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

Quanto a esse ponto, concordo com as conclusões constantes do acórdão recorrido, propondo a sua manutenção nos termos da faculdade prevista pelo art. 114, §12, I, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais introduzido pela Portaria 1634, de 21 de dezembro de 2023.

Diz o acórdão recorrido que:

A impugnante alega também que a base de cálculo foi majorada ilegalmente, sem o atendimento às condições impostas pelo art. 725 do RIR/1999, pois em nenhum momento pretendeu assumir o ônus do imposto devido pela ExxonMobil, nem mesmo entendia devido o imposto. Entretanto, além do reajustamento da base de cálculo decorrer de determinação legal, no próprio contrato firmado pela impugnante foi acordado que todos os valores previstos contratualmente devidos

pela mesma seriam líquidos de imposto retido na fonte, ou seja, que esta assumiria o ônus do imposto, conforme Cláusula 13.3 abaixo transcrita:

*“13.3 Com exceção de valores a serem pagos de acordo com a Cláusula 13.4.3, todas as somas devidas pelas Compradoras ou pelas Sociedades nos termos deste Contrato serão líquidas de qualquer Imposto retido na fonte. Se as Compradoras ou as Sociedades foram obrigadas por qualquer Legislação aplicável a deduzir Impostos de ou em relação a qualquer soma devida nos termos deste Contrato à Fornecedora ou suas Afiliadas, o valor pago será aumentado na medida necessária para assegurar que, depois de efetuadas todas as deduções exigidas, a Fornecedora ou suas Afiliadas recebam valor igual à soma que teria sido recebida se nenhuma tal dedução tivesse sido necessária...”*

Dessa forma, voto por considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Em seu recurso, a Recorrente alega que a cláusula contratual não se refere expressamente a tributos incidentes sobre o pagamento de royalty, de modo que não seria aplicável o art. 725 do RIR99 por ausência de assunção expressa.

Como expus acima, votei para afastar a autuação com base no entendimento de que não há a comprovação da natureza jurídica de royalty dos pagamentos analisados pela Fiscalização. Entretanto, para chegar até aqui, na análise de tese subsidiária trazida pela Recorrente, tal entendimento foi superado por esta Turma Julgadora, que decidiu pela natureza de royalty do pagamento efetuado.

Desse modo, entendo que devem ser mantidos os ajustes feitos pela Autoridade Fiscal ao proceder ao lançamento dos tributos.

### 2.3 JUROS DE MORA SOBRE MULTA

Melhor razão não assiste o Recorrente na parte em que se insurge contra a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício. Assim se diz, porque sobre o tema há entendimento sumulado por este CARF, com efeitos vinculantes.

Dessa forma, a pretensão da Recorrente esbarra na Súmula CARF nº 108, cujo enunciado assim dispõe:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, mais não é preciso dizer para se demonstrar a possibilidade da cobrança de juros de mora sobre multa de ofício.

### 3 CONCLUSÃO GERAL

Como exposto linhas acima, inicialmente, encaminhei o meu voto no sentido de dar provimento ao recurso quanto ao mérito da autuação. Como restei vencido quanto ao primeiro encaminhamento, passei a analisar os argumentos subsidiários trazidos pela Recorrente em seu recurso. Neste ponto - especificamente com relação aos argumentos recursais subsidiários - entendo que o recurso voluntário não merece provimento.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mauricio Novaes Ferreira, Redator Designado.

Inobstante o robusto e bem fundamentado voto de lavra do Ilustre Conselheiro Relator, este Colegiado, após os debates, houve por bem negar provimento ao recurso voluntário, cabendo-me a lavratura do voto vencedor.

A contenda passa por definir se os pagamentos efetuados pela Recorrente ExxonMobil Capital N.V. tem ou não a natureza de royalties. Caso se confirme que os pagamentos foram efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior e a título de royalties, incide IRRF à alíquota de 15% nos termos do art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001.

Pois bem. Entendeu o Ilustre Relator que os contratos apresentados pela Recorrente evidenciariam que os pagamentos teriam sido realizados, de fato, a título de complemento de preço:

É bem verdade que o contexto apresentado permita a conclusão de que a Recorrente buscou dissimular a natureza de royalty. Por outro lado, também é possível se admitir o cenário oposto, no qual a Recorrente efetuou pagamento de valores relativos ao complemento do preço, conforme estabelecido em contrato e, mais do que isso, nem sequer assumiu a obrigação de pagar royalty à ExxonMobil.

Os dois cenários podem ser admitidos. No entanto, o segundo cenário encontra amparo em contratos firmados entre as partes, de forma que para se desconsiderar a natureza jurídica de complemento de preço dos pagamentos em análise, era necessário que a Fiscalização avançasse na análise da simulação, inclusive, qualificando a multa de ofício. Fato que não ocorreu.

Veja-se, a propósito, as cláusulas dos contratos firmados entre as partes, nos termos apresentados no TVF e transcritos no voto vencido (com destaques ora acrescentados):

Conforme antecipamos, verificou-se uma tentativa por parte do contribuinte de ocultar a verdadeira natureza dos pagamentos da remuneração pelo uso das marcas (royalties) por meio de um ajuste de preço da compra inicial dos ativos da companhia ExxonMobil a título de contraprestação adicional de venda de produtos da marca ExxonMobil no decorrer de 10 anos.

Observando a cláusula 12.6 do Contrato de Compra e Venda, transcrita mais acima e segundo a qual o contribuinte fundamenta a sua remessa, chegamos ao ponto essencial para o presente procedimento fiscal - a natureza dos pagamentos, ou por outra, a verdadeira causa dos pagamentos remetidos para o exterior. A mencionada cláusula revela que os valores dos pagamentos remetidos para o exterior correspondem, de fato, ao montante obtido por meio da soma das seguintes parcelas:

- a) um percentual de 3,75% da receita bruta auferida pelo contribuinte em consequência de **vendas de produtos da marca ExxonMobil** ;
- b) um valor igual a US\$ 2,00 (Dois Dólares norte-americanos) multiplicado pelo número de **barris de produtos da Marca ExxonMobil**;
- c) um valor igual a US\$ 1,00 (Um Dólar norte-americano) multiplicado pelo número de **barris de produtos OEM** vendidos pela ExxonMobil;
- d) um valor fixo igual a US\$ 2.200.000,00 (Dois Milhões e Duzentos Mil Dólares norte americanos) ao ano.

Inegável que as cláusulas contratuais, independentemente da denominação atribuída pelas partes ao contrato por elas firmado, estabeleceu que os valores de pagamentos deveriam ser calculados a partir quantidade de venda de produtos das marcas EXXONMOBIL ou OEM.

A legislação nacional, desde ao menos 1964 (Lei nº 4.506/1964), disciplina o que se caracteriza como royalties:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes.

Ainda que o texto legal seja exemplificativo, salta aos olhos a sujeição aos royalties do resultado da exploração de marcas de indústria e comércio. E não exige maior esforço interpretativo a conclusão segundo a qual o produto das vendas de produtos da marca EXXONMOBIL ou OEM, previstos contratualmente, enquadram-se perfeitamente neste conceito legal, sujeitando-se, portanto, à incidência do IRRF e da CIDE.

Discordou ainda a Turma Julgadora quanto à conclusão a que chegou o ilustre Relator do feito que somente admitiria a classificação dos pagamentos como decorrentes de royalties se a autoridade fiscal tivesse se aprofundado no feito para comprovar que as partes teriam agido com simulação.

Entendeu o Colegiado que os termos contratuais são suficientemente claros e esclarecedores da natureza jurídica dos pagamentos efetuados, restando desnecessária a comprovação do ânimo simulatório por parte dos contratantes.

Por estas razões, o Colegiado houve por bem negar provimento ao recurso voluntário nesta matéria.

*Assinado Digitalmente*

Maurício Novaes Ferreira