



PROCESSO	19515.000764/2006-27
ACÓRDÃO	9101-007.583 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	13 de maio de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SAP BRASIL LTDA.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO QUANTO AO ART. 71 DA LEI Nº 4.506/64. IDENTIDADE NORMATIVA COM OS ARTS. 352 E 353 DO RIR/99 EXPRESSAMENTE ANALISADOS NO ACÓRDÃO EMBARGADO. DISPOSITIVO NÃO INVOCADO NO RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO. PRETENSÃO DE CARÁTER INFRINGENTE SEM PRESSUPOSTO. EMBARGOS REJEITADOS.

O Acórdão que analisou a admissibilidade do recurso especial examinou expressamente os arts. 352 e 353 do RIR/99, cujo conteúdo normativo reproduz integralmente o art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. A ausência de menção expressa ao dispositivo legal não configura omissão quando o conteúdo normativo foi efetivamente apreciado. Não se verifica omissão quanto a dispositivo que sequer foi invocado pela parte recorrente no recurso especial. Embargos de declaração não se prestam à introdução de fundamentos novos nem à reforma do julgado por via oblíqua.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, e por força de decisão proferida no processo nº 0013817-29.2015.4.01.3400 que anulou o Acórdão nº 9101-001.908, rejeitar os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, mantendo-se incólume o decidido no Acórdão nº 9101-001.908. A presente decisão surtirá efeitos enquanto se mantiver a decisão judicial no processo nº 0013817-29.2015.4.01.3400.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Efigenio de Freitas Junior (substituto integral), Jandir Jose Dalle Lucca, e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

1.O litígio versa sobre auto de infração de IRPJ, lavrado em decorrência da glosa de pagamentos realizados pela SAP Brasil Ltda. à sua controladora alemã, a SAP Aktiengesellschaft System, Applications and Products in Data Processing (SAP AG), a título de direitos autorais relativos à licença de uso e comercialização de software. A autoridade fiscal considerou que tais pagamentos configurariam royalties indedutíveis, com fundamento no art. 353, inciso III do RIR/99.

2.A DRJ julgou improcedente a impugnação oportunamente oferecida pelo sujeito passivo (e-fls.189/214), considerando procedente o lançamento (e-fls. 343/359), decisão reformada pela Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário da interessada, em decisão que ostenta a seguinte ementada (Acórdão 108-09-531, e-fls. 880/892):

Assunto: Imposto sobre a Renda Pessoa de Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2001

IRPJ — ROYALTIES - REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA PELA LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARES - DESPESAS OPERACIONAIS — DEDUTIBILIDADE — Os dispêndios, a título de direitos autorais, pagos à controladora domiciliada no exterior, para pagamento de taxa de licenciamento e comercialização de software, classificam-se como royalties, cuja dedutibilidade se submete às condições gerais de apropriação de custos e despesas, pelos critérios da necessidade, usualidade e normalidade ao desenvolvimento das atividades da empresa, não se inserindo entre as hipóteses de indedutibilidade previstas no art. 353, inciso III, alínea "b" do RIR/99, que se referem a royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio.

Recurso Voluntário Provido.

3.Cientificada, a PGFN interpôs o Recurso Especial de e-fls. 897/905, não conhecido nos termos do Acórdão nº 9101-000.899 (e-fls. 949/953), assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA - RECURSO ESPECIAL - NÃO CONHECIMENTO - Se a decisão indicada como paradigma não trata da mesma matéria versada nos autos da decisão recorrida, resta descaracterizada a divergência, requisito essencial para a admissibilidade do Recurso Especial interposto.

4.Sustentando que *“o acórdão foi omissivo ao não dispor sobre a aplicação do artigo 71 da Lei 4.506/64, que fundamentou o lançamento objeto do presente processo, bem como constitui o fundamento legal no acórdão paradigma”*, a Fazenda Nacional opôs os embargos de declaração de e-fls. 956/960, admitido nos termos do despacho de e-fls. 995.

5.Submetido o feito a julgamento, foi proferido o Acórdão nº 9101-001.908 (e-fls. 987/994), que, por maioria de votos, conheceu dos embargos para suprir a omissão alegada e conhecer do recurso especial interposto, para, no mérito, provê-lo por unanimidade de votos, sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - Constatada a omissão quanto a ponto sobre o qual deveria a Turma ter se pronunciado, acolhem-se os embargos, com efeitos infringentes, para suprir a omissão.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - Uma vez que, diante de situações fáticas análogas, os julgados confrontados deram à lei tributária interpretações distintas, deve ser conhecido o recurso especial para uniformizar a jurisprudência.

ROYALTIES INDEDUTIBILIDADE-. Os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria, que atendam as normas gerais de necessidade, usualidade e normalidade são dedutíveis, exceto se pagos por filial no Brasil em benefício de sua matriz no exterior, ou por sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto. Quaisquer outros royalties, se pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, são indedutíveis.

6.Suscitando a ocorrência de contradição e omissões, a empresa contribuinte opôs os embargos de declaração de e-fls. 1005/1011.

7.Posteriormente, foi proferido o despacho de e-fls. 1103, tratando do cumprimento de decisão judicial proferida nos autos da Ação Judicial nº 0013817-29.2015.4.01.3400, ajuizada pela SAP Brasil Ltda. Cuida-se de sentença judicial, ainda não transitada em julgado, que declarou a nulidade do julgamento dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, bem como do Acórdão nº 9101-001.908, por *“error in procedendo”*. O vício reconhecido consistiu na ausência de intimação da parte autora para apresentar contrarrazões aos referidos embargos de declaração, em violação ao contraditório e à ampla defesa. A sentença determinou que a SAP Brasil fosse intimada para esse fim, com posterior prosseguimento do feito administrativo.

8.O despacho registra, ainda, que já havia decisão anterior no Agravo de Instrumento nº 0018965-36.2015.4.01.0000/DF, que concedera antecipação de tutela para

suspender a tramitação do PAF até o julgamento da ação de conhecimento, e, considerando a inexistência de decisão judicial com efeito suspensivo em favor da União e na aplicação do Tema Repetitivo nº 269 do STJ, determinou o cumprimento imediato da sentença, mesmo sem trânsito em julgado.

9. Ato contínuo, após regularmente intimado, o sujeito passivo apresentou as contrarrazões de e-fls. 1125/1135.

10. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir Jose Dalle Lucca**, Relator

11. Cuida-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 9101-000.899, que, por maioria de votos, não conheceu do recurso especial por ela interposto, por ausência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos cotejados.

12. A embargante sustenta que o Acórdão embargado padece de omissão, por não ter se manifestado sobre a aplicação do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, dispositivo que, segundo alega, fundamentou tanto o lançamento fiscal quanto o Acórdão paradigma nº 105-16.451, proferido pela 5ª Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, que tratou de caso envolvendo a empresa BMC Software do Brasil.

13. Argumenta, ainda, que o RIR/99 é norma de hierarquia infralegal, de modo que a análise da admissibilidade do recurso especial deveria ter considerado a legislação ordinária que lhe serve de fundamento. Ao final, requer o suprimento da suposta omissão e, como consequência, o conhecimento do recurso especial.

14. A interessada, em contrarrazões regularmente apresentadas após determinação judicial, defende a rejeição integral dos embargos de declaração.

15. Registro, por necessário, que estes embargos de declaração já foram objeto de julgamento anterior por esta Turma, consubstanciado no Acórdão nº 9101-001.908, de 13.05.2014, oportunidade em que foram acolhidos com efeitos infringentes, conhecendo-se e provendo-se o recurso especial da Fazenda Nacional. Contudo, referido julgamento foi anulado por sentença proferida pela Justiça Federal do Distrito Federal, nos autos da Ação Anulatória nº 0013817-29.2015.4.01.3400, em razão de a interessada não ter sido intimada para apresentar contrarrazões antes do julgamento dos embargos, em violação ao contraditório e à ampla defesa. Em cumprimento voluntário da decisão judicial, a interessada foi regularmente intimada e apresentou as contrarrazões que agora integram os autos. Proceda-se, portanto, ao novo julgamento dos embargos de declaração, com plena observância das garantias processuais.

16.Os embargos de declaração constituem instrumento processual de natureza integrativa, destinado exclusivamente à correção de vícios formais que comprometam a inteligibilidade, a coerência interna ou a completude do pronunciamento colegiado. Seu cabimento pressupõe a ocorrência de omissão, obscuridade ou contradição no acórdão embargado, conforme disposto no art. 65 do RICARF vigente à época da oposição (Portaria MF nº 256, de 2009).

17.A finalidade dos embargos de declaração é, portanto, estritamente delimitada. Não se prestam à rediscussão do mérito da decisão, tampouco à introdução de fundamentos jurídicos novos que não integraram a controvérsia originariamente submetida ao colegiado. Eventual inconformismo com o resultado do julgamento deve ser veiculado por meio recursal próprio, quando cabível, e não pela via dos embargos declaratórios, cuja função é corretiva e integrativa, jamais substitutiva do recurso.

18.Embargos de declaração podem, em caráter excepcional, produzir efeitos infringentes quando a correção do vício identificado conduzir, como consequência lógica e inafastável, à alteração do resultado do julgamento. Essa excepcionalidade, contudo, pressupõe a existência real e comprovada do vício de omissão, obscuridade ou contradição. Sem a demonstração inequívoca do vício, o efeito infringente carece de seu pressuposto necessário, e os embargos se convertem em sucedâneo recursal impróprio.

19.Fixadas essas premissas, cumpre analisar se o Acórdão embargado efetivamente incorre no vício de omissão apontado pela Fazenda Nacional.

20.A alegação central dos embargos de declaração reside na suposta omissão do Acórdão embargado em relação ao art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. Segundo a Embargante, o julgado teria restringido sua análise aos arts. 352 e 353 do RIR/99, sem considerar o dispositivo legal hierarquicamente superior que lhes serve de fundamento, e essa lacuna comprometeria o juízo de admissibilidade do recurso especial, na medida em que a divergência jurisprudencial deveria ser aferida à luz da legislação ordinária, e não de norma infralegal.

21.Sucedee, todavia, que o exame detido dos dispositivos normativos em questão revela que o conteúdo do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, encontra-se integralmente reproduzido nos arts. 352 e 353 do RIR/99. Essa correspondência não é aproximada, parcial ou meramente temática. Trata-se de reprodução literal, em que o regulamento se limita a consolidar, com fidelidade textual, os comandos normativos já veiculados pela lei ordinária.

22.O art. 352 do RIR/1999 corresponde ao art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, estabelecendo, em idênticos termos, 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. Já o art. 353 do RIR/99, em seus diversos incisos e alíneas, reproduz fielmente o conteúdo do parágrafo único do mesmo art. 71, enumerando as hipóteses de indedutibilidade dos royalties. Em particular, o art. 353, inciso III, alínea "b" corresponde, com equivalência textual praticamente absoluta, ao art. 71, parágrafo único, alínea "e", item 2, da Lei

nº 4.506, de 1964, vigente à época dos fatos, ambos tratando da vedação à dedutibilidade dos royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando 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.

23. Essa identidade de conteúdo normativo é decisiva para o deslinde da questão ora posta. O Acórdão embargado, ao analisar expressamente os arts. 352 e 353 do RIR/1999, examinou, em termos materiais, exatamente o mesmo conteúdo normativo veiculado pelo art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. Não há, portanto, qualquer lacuna substantiva na fundamentação do Acórdão embargado. A circunstância de o julgado haver mencionado os dispositivos regulamentares, em vez de citar o número do artigo da lei ordinária que lhes dá origem, não configura omissão em sentido técnico-processual, pois o conteúdo normativo efetivamente analisado é o mesmo.

24. Para que se configurasse omissão relevante, seria necessário que a Fazenda Nacional demonstrasse a existência de algum comando normativo específico do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, que não estivesse refletido nos dispositivos regulamentares examinados pelo Acórdão embargado, e que esse comando pudesse alterar o juízo de admissibilidade do recurso especial. A embargante não fez essa demonstração, porque, de fato, tal diferenciação não existe no caso concreto. A lei ordinária e o regulamento veiculam, neste ponto, normas materialmente idênticas.

25. Anote-se, ademais, que o próprio texto dos embargos de declaração corrobora essa conclusão. Ao transcrever sequencialmente os dispositivos da lei ordinária e do regulamento, a Fazenda Nacional colocou em destaque precisamente os mesmos elementos normativos em ambos os textos, evidenciando que o critério jurídico relevante para a controvérsia, qual seja, a vedação à dedutibilidade de royalties pagos a controladora no exterior, está contido de forma equivalente em ambas as fontes normativas. Exigir que o Acórdão embargado mencionasse expressamente o número do artigo da lei ordinária, quando todo o seu raciocínio jurídico foi construído sobre dispositivos que reproduzem literalmente essa mesma lei, equivale a exigência de natureza meramente nominal, sem repercussão no conteúdo da análise.

26. A Fazenda Nacional defende também que, para fins de aferição da divergência jurisprudencial, a análise deveria recair sobre a lei ordinária, e não sobre o regulamento, dada a superioridade hierárquica daquela em relação a este. Embora a premissa abstrata sobre hierarquia normativa seja correta, a conclusão que dela se pretende extrair é equivocada.

27. Com efeito, o recurso especial de divergência, no âmbito do processo administrativo fiscal, tem por pressuposto de admissibilidade a demonstração de que, diante de situações fáticas análogas, diferentes órgãos julgadores conferiram à legislação tributária interpretações divergentes. A aferição dessa divergência recai sobre a interpretação da norma jurídica aplicada ao caso concreto, independentemente de essa norma estar veiculada em lei

ordinária, em decreto regulamentar ou em qualquer outro instrumento normativo. O que importa é o conteúdo normativo efetivamente interpretado, e não a posição hierárquica formal do veículo normativo que o contém.

28.No caso em exame, o Acórdão recorrido fundamentou sua decisão nos arts. 352 e 353 do RIR/99, que reproduzem o conteúdo do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. A análise da divergência jurisprudencial foi realizada, portanto, sobre a mesma substância normativa que a Fazenda Nacional pretende ver examinada sob a rubrica da lei ordinária. Elevar a análise ao plano da lei formal não acrescentaria nenhum elemento novo ao exame da admissibilidade, pois o conteúdo normativo é idêntico. A distinção hierárquica entre lei e regulamento, neste contexto, é irrelevante para o juízo de admissibilidade do recurso especial, já que não há qualquer divergência de conteúdo entre as fontes normativas em questão.

29.Ademais, impende observar que o recurso especial de divergência não é instrumento de controle de legalidade ou de constitucionalidade de normas infralegais. Seu objetivo é a uniformização da jurisprudência administrativa, mediante a identificação e a resolução de interpretações conflitantes sobre a mesma matéria. Se o Acórdão recorrido e o paradigma interpretaram o mesmo conteúdo normativo, pouco importa se o fizeram citando o número do artigo da lei ordinária ou do regulamento. A divergência, se existente, deve ser aferida pelo conteúdo da interpretação, não pela forma de citação do dispositivo normativo.

30.Há ainda um aspecto de ordem processual que reforça a improcedência dos embargos de declaração. O art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, cuja omissão ora se alega, não foi invocado pela Fazenda Nacional no recurso especial originariamente interposto. A leitura das razões recursais (e-fls. 897/905) revela que todo o raciocínio desenvolvido pela Fazenda Nacional foi estruturado com base nos arts. 299 e 353 do RIR/99, sem qualquer menção ao dispositivo legal agora apontado como essencial e supostamente omitido.

31.Essa constatação tem relevância processual inafastável. O juízo de admissibilidade do recurso especial é exercido nos limites da devolução operada pela parte recorrente. Cabe ao recorrente indicar, de forma clara e específica, a legislação cuja interpretação divergente pretende ver uniformizada, bem como demonstrar a similitude fática entre os julgados confrontados e a divergência na interpretação da mesma norma jurídica. Se a Fazenda Nacional optou por fundamentar seu recurso especial exclusivamente nos dispositivos do RIR/99, sem invocar o art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, não pode pretender, em sede de embargos de declaração, que o colegiado se pronuncie sobre dispositivo que não integrou o objeto da devolução recursal.

32.Os embargos de declaração servem para suprir omissão sobre circunstância que deveria ter sido enfrentada pelo julgador, à luz das questões efetivamente suscitadas pelas partes e dos fundamentos relevantes para o deslinde da controvérsia. Não se prestam, contudo, para introduzir fundamento jurídico novo que a própria parte embargante deixou de articular na peça recursal adequada. Admitir essa possibilidade equivaleria a permitir a reconfiguração *a posteriori*

dos fundamentos do recurso especial, em manifesta violação ao princípio da preclusão consumativa e aos limites objetivos da devolução recursal.

33.A omissão passível de suprimento por embargos de declaração é aquela que se refere a ponto sobre o qual o julgador deveria ter se pronunciado, por força das questões postas em debate. Se a questão não foi posta pela parte no momento processual oportuno, não há dever de pronunciamento e, por conseguinte, não há omissão a ser suprida. Trata-se de consequência lógica e necessária do princípio dispositivo que rege o processo administrativo fiscal.

34.É contraditório, e processualmente incoerente, que a Embargante pretenda, em sede de embargos de declaração, exigir manifestação expressa sobre dispositivo legal que ela própria não invocou no momento processual adequado. Não se pode atribuir ao julgador a responsabilidade de suprir deficiências argumentativas da parte recorrente, especialmente quando essa parte dispunha de oportunidade processual plena para articular todos os fundamentos que entendesse pertinentes e optou por não fazê-lo.

35.Em verdade, o Acórdão embargado concluiu pelo não conhecimento do recurso especial por uma razão precisa e bem delimitada: a ausência de divergência jurisprudencial entre o Acórdão recorrido e o paradigma indicado. O fundamento dessa conclusão foi a constatação de que o paradigma analisava apenas a aplicação da regra geral de indedutibilidade dos royalties pagos à controladora no exterior, ao passo que o Acórdão recorrido acolheu tese específica diversa, qual seja, a de que os royalties referentes a software constituem espécie não abrangida pelas hipóteses de indedutibilidade dos arts. 352 e 353 do RIR/99, sendo dedutíveis segundo os critérios gerais de necessidade, usualidade e normalidade previstos no art. 299 do mesmo regulamento.

36.Essa fundamentação é suficiente e completa. O Acórdão embargado identificou com clareza o ponto de divergência temática entre os julgados confrontados: o Acórdão recorrido decidiu a controvérsia sob o prisma da dedutibilidade pelos critérios gerais do art. 299 do RIR/99, enquanto o paradigma limitou-se a aplicar a regra geral de indedutibilidade, sem adentrar na questão específica dos critérios de necessidade, usualidade e normalidade. Constatada essa incongruência temática, não havia divergência jurisprudencial a ser uniformizada, razão pela qual o recurso especial não pôde ser conhecido.

37.Saliente-se que esse diagnóstico, fundamentado na ausência de identidade entre as questões jurídicas efetivamente enfrentadas pelos julgados confrontados, permaneceria inalterado ainda que se transportasse a análise para o plano da lei ordinária. O problema identificado pelo Acórdão embargado não reside na identificação da fonte normativa (lei ou regulamento), mas na constatação de que o paradigma não enfrentou a mesma questão jurídica decidida pelo Acórdão recorrido. O paradigma não indicou porque a dedutibilidade dos royalties pagos à controladora não se submeteria aos critérios de necessidade, usualidade e normalidade. Essa lacuna no cotejo entre os julgados persiste independentemente de se considerar o art. 71 da

Lei nº 4.506, de 1964, ou os arts. 352 e 353 do RIR/99, porquanto a assimetria reside no escopo da matéria enfrentada por cada um dos julgados, e não na hierarquia da fonte normativa invocada.

38.Cumprir enfrentar, de forma expressa e fundamentada, a tese que sustentou o julgamento anterior destes embargos (Acórdão nº 9101-001.908, posteriormente anulado), segundo a qual o Acórdão embargado teria se equivocado ao desqualificar o paradigma sob o argumento de que ele não analisou os critérios de necessidade, usualidade e normalidade. Segundo esse racional, as normas de ineditabilidade constituem normas de exceção, que retiram do campo da dedutibilidade certas despesas independentemente de atenderem aos critérios gerais, de modo que, tendo o paradigma concluído pela aplicação da norma especial de ineditabilidade, seria desnecessário e até incoerente que analisasse os critérios gerais do art. 299 do RIR/99.

39.Essa proposição, conquanto dotada de coerência lógica interna quando examinada em abstrato, incorre em um equívoco fundamental: confunde o mérito da controvérsia com o juízo de admissibilidade do recurso especial. São planos distintos, que obedecem a critérios próprios e não podem ser amalgamados.

40.No plano do mérito, é perfeitamente defensável a tese de que uma norma especial de ineditabilidade prevalece sobre a norma geral de dedutibilidade, tornando irrelevante a análise dos critérios de necessidade, usualidade e normalidade. Essa é uma questão de hermenêutica que pode, e deve, ser enfrentada no momento próprio, qual seja, o julgamento do mérito do recurso especial, caso este venha a ser conhecido.

41.No plano da admissibilidade, contudo, a questão é diversa. O que se examina não é qual interpretação é a correta, mas se os julgados confrontados efetivamente deram à mesma questão jurídica interpretações divergentes. Para que a divergência se configure, é necessário que ambos os julgados tenham enfrentado o mesmo problema jurídico e chegado a conclusões opostas. Se um julgado resolve a controvérsia pela aplicação de uma norma especial de ineditabilidade (inciso I ou III do art. 353) e o outro resolve pela aplicação da norma geral de dedutibilidade (art. 299), o que se tem não é uma divergência de interpretação sobre a mesma norma, mas a aplicação de normas distintas a situações que, embora factualmente análogas, foram juridicamente enquadradas de maneiras diferentes.

42.O Acórdão recorrido, proferido pela 8ª Câmara, decidiu a questão em dois passos lógicos: primeiro, concluiu que os royalties de software não se enquadram nas hipóteses específicas de ineditabilidade do inciso III do art. 353 do RIR/99 (por não se tratar de royalties pelo uso de patentes, fórmulas ou marcas); segundo, remeteu a análise da dedutibilidade para os critérios gerais do art. 299, concluindo pela dedutibilidade. O paradigma, por sua vez, concluiu genericamente pela ineditabilidade dos royalties pagos à controladora no exterior, sem percorrer esse mesmo *iter* analítico e, especialmente, sem enfrentar a possibilidade de que os royalties de software pudessem escapar das hipóteses específicas do art. 353 e ser submetidos aos critérios gerais.

43. Essa desconformidade nos percursos argumentativos é precisamente o que o Acórdão embargado identificou ao concluir pela ausência de divergência. O fato de o paradigma não ter analisado os critérios gerais não é, por si só, um defeito do paradigma, pois pode decorrer de sua premissa de que a norma especial prevalece, tornando a análise da norma geral desnecessária. Mas essa circunstância demonstra que o paradigma não enfrentou a mesma questão jurídica que o Acórdão recorrido, pois partiu de premissa diversa quanto ao enquadramento normativo da matéria. A divergência de resultado, ou seja, o fato de um julgado ter concluído pela dedutibilidade e o outro pela indedutibilidade, não equivale automaticamente a divergência de interpretação sobre a mesma questão jurídica, que é o requisito de admissibilidade do recurso especial.

44. A propósito, cumpre ressaltar que a leitura do Acórdão recorrido feita pelo Acórdão embargado é fiel ao que efetivamente consta daquele julgado. A 8ª Câmara, após concluir que os royalties de software não se enquadram nas hipóteses de indedutibilidade do inciso III do art. 353, expressamente consignou que a dedutibilidade de tais dispêndios se submete às regras definidas para as despesas em geral, pelos critérios da necessidade, usualidade e normalidade. O julgamento anteriormente anulado (Acórdão nº 9101-001.908) propôs uma releitura dessa conclusão, sustentando que a 8ª Câmara não teria propriamente afirmado que os royalties são dedutíveis segundo os critérios gerais, mas apenas que, não se enquadrando no inciso III, restariam fora das hipóteses de indedutibilidade ali previstas. Essa distinção, porém, além de não encontrar respaldo no texto do Acórdão recorrido, que é explícito ao remeter a questão aos critérios do art. 299 do RIR/99, constitui ela própria uma reinterpretação do julgado recorrido, operação que transcende o objeto dos embargos de declaração e que, a rigor, somente poderia ser realizada no âmbito do exame de mérito do recurso especial.

45. De fato, o que se verifica entre os julgados confrontados é uma divergência de enquadramento normativo: o Acórdão recorrido centrou-se no inciso III do art. 353, concluiu pela inaplicabilidade de suas hipóteses e remeteu a questão ao art. 299; o paradigma, ao que tudo indica, centrou-se na regra geral do inciso I, sem distinguir entre as diferentes espécies de royalties. Divergência sobre qual dispositivo é o aplicável ao caso é distinta de divergência sobre a interpretação de um mesmo dispositivo. A primeira revela enquadramentos jurídicos distintos; a segunda, interpretações conflitantes sobre a mesma norma. Apenas a segunda configura o pressuposto de admissibilidade do recurso especial.

46. O julgamento anterior destes embargos (Acórdão nº 9101-001.908) não se limitou a examinar a alegação de omissão. Ao acolher os embargos com efeitos infringentes e conhecer do recurso especial, aquele julgamento desenvolveu interpretação própria sobre a relação entre os incisos I e III do art. 353 do RIR/99, concluindo, no mérito, pela indedutibilidade dos royalties de software pagos a sócio controlador no exterior. Não cabe, nesta sede, pronunciamento sobre o acerto ou desacerto dessa construção hermenêutica, por se tratar de questão atinente ao mérito do recurso especial, cujo exame pressupõe o conhecimento do recurso, o que não se verifica na hipótese. O que importa registrar, para fins do julgamento destes

embargos, é que essa tese não foi articulada pela Fazenda Nacional em qualquer peça processual, tendo sido integralmente construída pelo colegiado, o que evidencia que o julgamento anterior extrapolou os limites da via integrativa, convertendo os embargos de declaração em instrumento de rejuízo da causa com fundamentos novos.

47.À luz de tudo o que foi exposto, resta inequívoco que a pretensão deduzida nos embargos de declaração tem nítido caráter infringente. A Fazenda Nacional não se limita a requerer o suprimento de suposta omissão, mas formula pedido expresso de que, como consequência do acolhimento dos embargos, seja conhecido o recurso especial. Trata-se, portanto, de pretensão que busca a reversão do resultado do julgamento, e não a mera integração do acórdão.

48.Conforme já consignado, embargos de declaração podem excepcionalmente produzir efeitos infringentes, mas apenas quando a correção do vício identificado conduzir, como consequência lógica e inafastável, à alteração do resultado. No caso em exame, não há omissão a ser suprida, razão pela qual o efeito infringente pretendido carece de seu pressuposto necessário.

49.A utilização dos embargos de declaração como sucedâneo recursal, com o objetivo de discutir o mérito da decisão e obter a reforma do julgado, contraria a finalidade legal e regimental desse instrumento processual e não pode ser admitida. O que se verifica, em essência, é uma tentativa de suprir, *ex post*, as deficiências do próprio recurso especial, que em nenhum momento mencionou o art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, dispositivo que agora é apontado como essencial e supostamente omitido. Busca-se, com isso, reformular as bases normativas da controvérsia com o propósito de atribuir ao recurso especial amplitude que ele originariamente não possuía, ignorando deliberadamente que o Acórdão recorrido se baseou nos arts. 352 e 353 do RIR/99, e não no dispositivo legal citado nos embargos.

50.Tal utilização da via integrativa afronta diretamente a finalidade legal e regimental dos embargos, que se limitam à correção de vícios formais e não se prestam à reforma do julgado por meio da rediscussão do mérito mediante a introdução de fundamentos novos.

CONCLUSÃO

51.Ante o exposto, por não se verificarem no Acórdão embargado os vícios de contradição ou omissão alegados pela Embargante, rejeito os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, mantendo-se incólume o decidido no Acórdão nº 9101-001.908. A presente decisão surtirá efeitos enquanto se mantiver a decisão judicial no processo nº 0013817-29.2015.4.01.3400.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca

ACÓRDÃO 9101-007.583 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 19515.000764/2006-27

DOCUMENTO VALIDADO