



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720199/2018-51
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.494 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de março de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
FOX FILM DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE CABIMENTO.

Não demonstrada a divergência jurisprudencial, inclusive em face da adoção de premissas de fato distintas, não se conhecer de recurso especial interposto com esboço nos preceitos do art. 67 do anexo II do RICARF.

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ROYALTIES. REGRAS DE DEDUTIBILIDADE. ARTS. 71, “D” DA LEI 4.506/63. SIGNIFICADO E EXTENSÃO DA PALAVRA “SÓCIO”.

A expressão “sócios” empregada pelo art. 71, “d”, da Lei 4.506/64, compreende, por certo, tanto as pessoas físicas como as jurídicas, descabendo ao intérprete distinguir, onde a lei distingue, caso, todavia, inexistentes fundamentos sistêmicos que imponham tal distinção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, o em: (i) por maioria de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento;(ii) por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso do Contribuinte, apenas em relação à matéria “dedutibilidade de royalties relativos a pagamentos feitos a sócios pessoas físicas”. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento do recurso do contribuinte, as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao Recurso do Contribuinte, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, quanto ao mérito, a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Cuidam os autos de Recursos Especiais interpostos pela D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN - e pela contribuinte, Fox Film do Brasil Ltda., em face do acórdão de nº 1301-004.374, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamentos em 11 de fevereiro de 2020. Por meio deste *decisum*, aquele Colegiado deu parcial provimento ao recurso voluntário e negou provimento a recurso de ofício, tendo recebido a seguinte ementa:

BUSCA DA VERDADE MATERIAL. FATOS ADMITIDOS PELO SUJEITO PASSIVO. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.

Não há violação do princípio da busca da verdade material quando os fatos relevantes para a solução da controvérsia são expressamente admitidos pelo sujeito passivo e confirmados por documentos por ele mesmo trazidos aos autos.

EXPLORAÇÃO DE OBRAS CINEMATOGRAFICAS. DIREITOS AUTORAIS. PAGAMENTO. ROYALTIES.

Classificam-se como royalties os pagamentos feitos como contraprestação pela exploração de direitos autorais, incluindo-se como tal o direito de exhibir e distribuir obras cinematográficas.

ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A não dedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para colher na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômica ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento.

CSLL. ROYALTIES PAGOS A SÓCIO. INDEDUTIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não existe, em relação à CSLL, previsão legal de indedutibilidade de royalties pagos a sócios e a pessoas vinculadas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico.

Em apertadíssima síntese, a Fox Film do Brasil Ltda. foi autuada pela D. Secretaria da Receita Federal do Brasil por ter promovido a dedução, de seu lucro líquido, de valores remetidos ao exterior como contraprestação pela utilização e exploração de obras

cinematográficas. *In casu*, a exigência tratada neste processo se cingiu ao IRPJ e à CSLL, apurados ao longo dos anos de 2013, 2014 e 2015.

Cumprе registrar que entre 2013 e março de 2015, a contribuinte efetuou pagamentos à empresa TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company - TCF Hungary -, que não era sua sócia (apenas compunha o grupo Fox International). Já em relação ao restante do ano de 2015, as aludidas remessas foram feitas diretamente Twentieth Century Fox International Corporation (TCFIC), que, assumidamente, era sua controladora.

Houve, também, o lançamento da CIDE-Royalties que, contudo, foi autuado em outro processo, o qual não se encontra sob a batuta deste Relator.

O que se vê, pelos documentos constantes dos autos, é que a D. Auditoria Fiscal considerou os pagamentos realizados como *royalties*, a luz dos preceitos do art. 22, “d”, da Lei 4.506/1964. Ato contínuo, e, desta feita, com espeque na regra encartada no art. 353, I, do Regulamento do Imposto de Renda então vigente, aprovado pelo já revogado Decreto 3.000/99, considerou-os indedutíveis, uma vez que pagos à sócios e/ou empresas componentes de um mesmo grupo econômico.

A empresa opôs a sua competente impugnação, julgada parcialmente procedente pela DRJ de São Paulo tão só para afastar a imposição quanto a CSLL (tendo em conta a inexistência de previsão legal a impor a indedutibilidade das parcelas anteriormente mencionadas de sua base de cálculo).

Foram, então, interpostos recurso voluntário, pela contribuinte, e de ofício. E, como visto, e ao que nos interessa, o Colegiado *a quo* considerou, primeiramente, que os valores em testilha conformariam, sim, *royalties*, afastando a natureza de aluguel, suscitada pela insurgente.

Noutro giro, confirmou que a limitação proposta pelo art. 353, I, do RIR/99 se aplicaria tanto a sócios pessoas físicas, como pessoas jurídicas. Entretanto, entendeu que semelhante prescrição deveria ser interpretada restritivamente, estendendo-se, apenas, aos sócios e não às companhias pertencentes a um determinado grupo econômico. Por isso, afirmou que os pagamentos realizados à empresa quanto a qual a recorrente não detinha qualquer relação societária, seriam dedutíveis. Por conseguinte, deu parcial provimento para afastar a exigência quanto aos montantes pagos à TCF Hungary (cancelando o lançamento do IRPJ atinente ao período compreendido entre 2013 e março de 2015, mantendo, outrossim, a exigência quanto ao restante deste último ano). Outrossim, como já apontado na ementa acima reproduzida, negou provimento ao Recurso de Ofício (que tinha por objeto, o cancelamento do auto de infração, já intentado pela DRJ, quanto a CSLL).

Houve oposição de embargos de declaração por parte da contribuinte, os quais, todavia, tiveram negado o seu seguimento, por meio do Despacho de e-fls. 3.600/3.614.

A D. PGFN interpôs recurso especial, tendo por objeto, exclusivamente, a matéria atinente ao espectro de aplicação do já referido art. 353, I, do RIR/99, defendendo, inicialmente, haver divergência jurisprudencial sobre o tema, mormente a luz dos precedentes/paradigmas de nºs 1402-000.905 e 1201-001.462. No mérito, encampou a posição externada pela DRJ e pelos

acórdãos comparados para, com base em interpretação finalística, e, ainda, a luz da igualdade, reafirmar a correção do lançamento inclusive quanto ao período anterior a março de 2015.

Por meio do Despacho de e-fls. 3.547/3.554, a D. Presidência da 3ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamentos admitiu o apelo fazendário ainda que, no entanto, apenas em relação ao paradigma de nº 1201-001.462. E, diga-se, contra esta decisão, não houve interposição de agravo.

A interessada Fox Film do Brasil, de seu turno, apresentou contrarrazões em que, de início, afirmou, quanto ao acórdão comparado admitido, não ocorrer divergência, mormente porque, a seu ver, este aresto teria se debruçado sobre questão fática distinta. Pelo que afirma, enquanto no caso dos autos os pagamentos criticados, e cuja dedutibilidade foi admitida pela Turma *a quo*, teriam sido realizados à empresa não ligada, no feito examinado pela decisão comparada o motivo determinante para a manutenção da exigência estaria centrado no fato de que, lá, as remessas foram feitas à matriz do grupo, que detinha, então, poder de gerência e decisório, inclusive, quanto aos valores pagos. No mérito, reforçou o seu entendimento e premeu pelo não provimento do recurso fazendário.

Em seguida, e após ter sido cientificada em 04/09/2020 (e-fl. 3.619) acerca do despacho de admissibilidade dos embargos então opostos, apresentou, na data de 21/09/2020 (e-fl. 3.620), o seu apelo.

Em suas razões de insurgência, apontou para a existência de dissídio jurisprudencial quanto a duas matérias, a saber:

- a) “*Enquadramento das remessas ao exterior como royalties*”, para a qual indicou os paradigmas de nºs 105-12787 e nº 105-12788; e
- b) “*Limitação da dedutibilidade de royalties pagos à pessoa física*”, apontando como acórdão a ser comparado o de nº 01-04.629, da CSRF.

No mérito, reprisou as teses já trazidas tanto em suas razões de impugnação, como no recurso voluntário. Em resumo, sustenta que o art. 21 da Lei 4.506/64 seria norma específica e classificaria os pagamentos feitos pela exploração de películas cinematográficas como sendo “alugueres”, não se aplicando, destarte, os limites de dedução preconizados pelo art. 353 (inclusive à sócios, pessoas jurídicas).

De outra sorte, e quanto ao próprio art. 353 do RIR/99, insiste que a expressão “sócio”, inserta em seu inciso I, estaria limitada à pessoa física, e não jurídica, mormente a luz do que dispõe o art. 71, parágrafo único, “d”, da Lei 4.506/64.

Premeu, então, pelo provimento de seu apelo.

Este recurso foi integralmente admitido (sem ressalvas) por meio do despacho de e-fls. 3.704/3.711.

A D. PGFN opôs contrarrazões em que se limita a atacar o mérito do remédio interposto pelo contribuinte, reafirmando a correção dos entendimentos externados pelo aresto combatido, nos pontos contestados pela empresa,

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

I.1 Dos requisitos formais.

De plano, observa-se que os recursos são tempestivos.

Também não se discute, aqui, o preenchimento dos demais pressupostos de cabimento dos apelos. Ambos declinaram, de forma satisfatória, os dispositivos sobre os quais se instaurou o litígio recursal, tendo, outrossim, apontado os pontos de incongruência havidos entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

Resta-nos, agora, verificar se, efetivamente, há, no caso vertente, dissídios jurisprudenciais suficientes a atestar a admissibilidade dos apelos.

I.2 Da divergência. Premissas adotadas por este Relator.

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de turmas deste Órgão Colegiado acerca da “*legislação tributária*”. Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despicienda. Isto porque, e não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser feita *in abstracto*, objetivando, todavia, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o predito art. 67 se estabelece quando as Turmas deste CARF, “*em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária*”¹. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta. Isto porque o *procedimento* de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das “*conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete*”², e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

¹ Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf. Acessado em 23 de junho de 2022.

² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que “se A, deve ser B”³. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas “*conexões axiológicas*” (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), se socorre de uma leitura própria da prescrição “A”, quando sobreposta às circunstâncias de fato, concluirá pela implementação da consequência “B” de forma distinta daquele que considera “A” sob outras concepções. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se “A+”, deve ser “B”, ao passo que outro Colegiado poderá edificar a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica “se “A”, deve ser “B”. E é, precisamente aí, que se estabelece a divergência interpretativa que desafia o remédio excepcional em testilha.

Daí a necessidade de:

- a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na acepção do art. 100 do Código Tributário Nacional);
- b) o exercício silogístico se implementar quanto a circunstâncias fáticas iguais ou, quando menos, similares, ou, de outra sorte, estaremos potencialmente, tratando de uma mesma prescrição normativa e cuja consequência se implementa de forma distinta, apenas, por conta da aludida dissimilitude fática;
- c) as turmas responsáveis pela prolação da decisão que positiva a norma serem distintas, dado que, em sendo o mesmo colegiado, não se poderá considerar que estes aplicadores colijam “*conexões axiológicas*” distintas (ao menos em tese).

Em razão da premissa descrita em “a”, os interessados devem deixar claro qual a prescrição legislativa está sendo examinada; porque só há interpretação antinômica em relação a um mesmo antecedente e consequente abstratamente previsto na lei. Daí porque, inclusive, não se estabelecer a divergência em relação a decisões que se debruçam acerca de preceitos legislativos que, não obstante tratem de uma mesma matéria, sejam, cronologicamente, distintos (os próprios contextos destas regras não serão os mesmos e o exercício silogístico subsequente, necessariamente, se implementará de forma distinta – paradigmas anacrônicos, como descrito pelo Manual de Admissibilidade⁴).

Outrossim, e ainda no que tange ao fundamento tratado em “a”, supra, a proposição normativa tem que ter sido objeto de decisão, ainda que implícita, pelos acórdãos a serem comparados. Sem o seu prequestionamento, não há positivação da norma e, ato contínuo, não há, propriamente, matéria a ser comparada.

³ Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simples implementação do fato hipotético “A” (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

⁴ Op. cit. p. 57.

Noutro giro, o pressuposto declinado em “b” impõe a identidade fática e afasta a possibilidade de se estabelecer a divergência quando a questão torna relevante a prova produzida ou não produzida (os fatos devem estar postos, já que a equação Kelseniana, sempre, será diferente para cada conjunto fático-probatório, independentemente da leitura que se faça acerca das prescrições normativas). Aliás, este mesmo entendimento se encontra divisível no Manual de Exame de Admissibilidade, citado alhures. Veja-se:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

E, por fim, só se estabelece divergência quando a norma é edificada por aplicadores distintos.

Esclareço, por oportuno, que as premissas agora postas são próprias deste Relator e não representam, necessariamente, o entendimento do Colegiado acerca deste pressuposto de cabimento. Se prestam, valem a insistência, apenas para nortear o exame a ser realizado por este Conselheiro, não vinculando, em absoluto, os demais membros deste Colegiado que, por certo, adotam, ou adotarão, outros critérios que não, e necessariamente, os até aqui expostos.

Assentadas, assim, as premissas a serem assumidas por este Relator, e somente por ele, passo ao exame do cabimento do apelo ora analisado.

1.2.1 Do recurso especial manejado pela D. PGFN.

As razões de insurgência deduzidas pela Fazenda Pública se voltam, exclusivamente, para a alegada divergência de interpretação entre as Turmas deste CARF acerca das disposições do art. 535, I, do RIR/99.

Mais especificamente, a D. PGFN sustenta que, enquanto o acórdão recorrido restringiu o âmbito de aplicação da limitação contida no aludido preceptivo às operações pactuadas entre a autuada e seus sócios (pessoas jurídicas, com as quais o contribuinte mantenha relação societária direta, e/ou físicas), o único paradigma admitido pelo Despacho de e-fl. 3.547/3.554, acórdão de nº 1201-001.462, assentou ideia diametralmente oposta.

Em linhas gerais, e conforme defende a Fazenda Nacional, o respectivo Colegiado afirmou que as disposições do precitado art. 353, I, também vedariam a dedução dos valores de *royalties*, quando pagos à empresas que, não obstante não mantenham relação societária direta com a autuada, tenham, sobre ela, poder de direção/gestão, dado o controle indireto. Peço vênha para transcrever o trecho da ementa do paradigma que resume a interpretação em questão:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CSLL. REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma indireta, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda e da CSLL.

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

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

A interessada, Fox Film do Brasil, no entanto, sustenta que o paradigma acima se assentou em premissas fáticas distintas daquelas observadas no acórdão recorrido. E, nesta esteira, afirmou inoportunizar o dissídio defendido pela Fazenda Nacional.

Pois bem. Como se vê do voto condutor do aresto ora combatido, o ponto nodal do qual partiu o Colegiado *a quo*, foi o fato de a autuada ter efetuado pagamento de *royalties* à empresa que, conforme demonstrado no curso da demanda, não participava dos seus quadros societários. E, a luz de posição adotada, inclusive, pela própria Administração Tributária, a partir da Solução de Consulta de nº 182/2019, concluiu, sem fazer qualquer juízo de valor sobre a relação societária estabelecida entre a empresa TCF Hungary e a então recorrente, pela dedutibilidade dos valores por ela pagos.

A remissão, expressa, por parte do acórdão recorrido, aos termos da Solução de Consulta é relevantíssima para verificar, no caso presente, a ocorrência, ou não, de divergência. Isto porque, ao encampar inclusive os fundamentos daquele ato normativo (sim, se trata de prescrição normativa, a luz dos preceitos do art. 100 do Código Tributário Nacional – CTN), o Colegiado também se rendeu à conclusão externada pela Receita Federal na predita Solução, qual seja:

19. Ademais, não há um conceito na legislação de regência a respeito do que seria "sócio", posto que este é um termo originado do Direito Comercial, cuja base legal se encontra hodiernamente positivada como Direito de Empresa no Livro II do Código Civil, **sendo neste inequívoca a concepção de que sócio é aquele que contribui para a formação do capital social com bens ou serviços, fazendo jus a parte do resultado da sociedade** (grifos nossos).

O que se vê é que, ainda que a Cosit tenha examinado o caso concreto em que se verificava uma relação de controle indireto, o que, de fato, se tornou relevante para a adoção do entendimento ali estampado foi a identificação da não participação da destinatária dos pagamentos na formação do capital social da remetente.

Indiferente, portanto, para a Cosit, que a empresa componente de dado grupo econômico seja controladora indireta da contribuinte: seja qual for a sua posição no grupo, não havendo relação societária de qualquer gênero entre as entidades analisadas (com ou sem controle de parte da destinatária dos recursos), a limitação constante do, por vezes mencionado, art. 353, I, do RIR/99, não se implementará. E foi esta a interpretação adotada pela Turma *a quo* que, diga-se e se repita, em momento algum se ocupou do papel da TCF Hungary no grupo econômico ou mesmo das possíveis interrelações societárias havidas entre esta e a autuada.

No paradigma, por sua vez, toda a construção argumentativa passa, como apontado pela interessada, pela existência de um controle indireto, por parte da empresa beneficiária dos pagamentos, sobre a remetente. E isto porque, para aludido Colegiado, este controle permitiria, inclusive, à destinatária dos recursos, “*decidir sobre pagamentos, contratos e demais compromissos jurídicos e financeiros*” (pagina 22 do acórdão comparado).

A partir desta constatação, poder-se-ia, *a priori*, entender, como defendido pela contribuinte, pela inexistência de dissídio, precisamente porque, no paradigma, o controle indireto teria o condão de aperfeiçoar a situação que a própria norma pretenderia evitar que

ocorresse, qual seja “a manipulação do resultado, mediante pagamentos a sócios ou quaisquer beneficiários em favor destes” (página 22 do aresto paradigma). E de fato, este aresto não se debruça, em momento algum, sobre grupo econômico, propriamente. Ele ataca a situação em que se vê o poder de gerência e de decisão da beneficiária dos pagamentos em relação à sua controlada indireta... não há ali nada que possa, com segurança, afirmar que, caso estivéssemos diante de hipótese em que os valores fossem remetidos à empresa que tinha relação societária meramente horizontal (com controladores comuns, mas sem qualquer interação que seja), a norma concreta individual erigida não seria a mesma que aquela edificada pelo acórdão recorrido.

Vale repisar que, para o acórdão paradigma, o controle indireto da empresa que paga os *royalties* explicitaria a existência de interesse por parte da empresa controladora nos resultados da controlada que, como já destacado, deteria poder de gerência e decisão para definir os pagamentos e avenças a serem pactuadas por aquela. Tal situação, permitiria, assim, a citada manipulação de resultados em prejuízo dos interesses do Fisco e, inclusive, de acionistas minoritários.

Em suma: a norma concreta tal como construída pelo *decisum* ora atacado, assentou-se na premissa extraída da Solução de Consulta 182. Para aquele colegiado se “A”, entendido este como “se feitos pagamentos a sócios, considerados como tais, apenas, aqueles que participam do capital social da pagadora”, ocorrerá “B”, isto é, tais importâncias serão indetutíveis”.

Já para o paradigma, a norma edificada pressuporia uma circunstância fática específica. I.e., para aquela Turma Julgadora, a prescrição normativa “A” abarcaria tanto os sócios diretos (inclusive pessoas jurídicas), como aquelas empresas que detenham poder de gerência e decisão, suficientes para permitir já alardeada manipulação de resultados. Neste passo, para a implementação da consequência normativa, a existência de um controle, mesmo que indireto, seria premente. E isto realmente impõe reconhecer que, caso os julgadores responsáveis pela prolação da decisão comparada tivessem se debruçado sobre a situação de fato descortinada no caso analisado pelo acórdão recorrido, poderiam alcançar uma conclusão similar à que adotada neste último.

Vale insistência! Para o aresto ora combatido, a natureza da relação jurídica que importa é o controle direto. Qualquer outra relação societária porventura identificada seria absolutamente desimportante.

Ou seja, o dissídio identificado seria, apenas, parcial e, ainda assim, em tese.

Só que, mesmo que a interpretação dada á prescrição legal em testilha, por um e outro colegiado, sejam distintas, ao acórdão paradigma a identificação do pressuposto de fato atinente ao controle indireto ainda é inafastável. E, uma vez não presente este pressuposto, a norma a ser concretizada poderá envidar a mesma conclusão que proposta pelo recorrido.

Em outras palavras, as premissas de fato ainda seriam relevantes para que o paradigma mantivesse o entendimento ali externado, mormente ao considerar o controle indireto como pressuposto tipificador da hipótese prevista pelo preedito art. 353, I, do RIR/99. E uma vez não presente esta premissa, em princípio, não haverá dissídio entre os preditos julgados.

Diante disto, o Recurso fazendário não pode ser admitido.

I.2.2 Do recurso da contribuinte.

A teor do que foi descrito no relatório que precede este voto, o apelo interposto pela empresa Fox Film do Brasil Ltda. Aponta para a ocorrência de divergência jurisprudencial sobre duas matérias:

- a) a contraprestação paga pela autuada à empresas de um mesmo grupo, inclusive, a partir de março de 2015, à controladora direta, não seria classificável como *royalties*, mas, isto sim, como alugueres, por força de disposição legal específica que afastaria a previsão constante do art. 22, “d”, da Lei 4.506/64;
- b) a vedação constante do art. 535, I, do RIR/99, mormente a luz do que dispõe o art. 71 da já mencionada Lei 4.506/64, se estenderia apenas aos pagamentos feitos à pessoas sócios pessoas físicas, e não àquele destinados à pessoas jurídicas.

Para o primeiro tema, indicou os paradigmas de números 105-12787 e nº 105-12788.

Em relação ao julgado de nº 105-12787, a Quinta Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, adotou, como razões de decidir (mesmo que com ressalvas não explicitadas pelo D. Relator), os fundamentos contidos no acórdão da Delegacia da Receita de Julgamentos, particularmente, quanto a classificação dos valores atinentes à contraprestação pela distribuição e exploração de películas cinematográficas.

O grande problema, é que o voto condutor do aludido aresto se limita a dizer que DRJ teria entendido que “*a parte destinada a participação do produtor deve ser contabilizada como custo operacional*” sendo, outrossim, “*incabível o tratamento de ‘ROYALTIES’ dado a essas quantias, pelo lançamento originário*”. Não há, em absoluto, nada mais no predito voto, nem mesmo a descrição ou, quiçá, a transcrição, dos argumentos despendidos pelo julgador de primeira instância (nem mesmo em seu relatório).

Ou seja, em relação a este paradigma, não me é dado identificar nem as premissas, nem os fundamentos ou mesmo a forma pela qual a DRJ erigiu norma jurídica individual. Sequer há, em qualquer momento, uma menção, ainda que rasa, acerca dos preceitos dos artigos 21 e 22 da Lei 4.506/64 que, ao fim e ao cabo, conformam as prescrições normativas sobre as quais, a recorrente sustenta, haveria o dissídio.

E a mesmíssima situação se observa quanto ao paradigma de nº 105-12788, que trata da mesma autuação mas, inclusive, se debruça, especificamente, sobre a composição da receita bruta. Nesta decisão, frise-se, pouco, ou quase nada, diz-se sobre a natureza das remessas realizadas à empresas titulares dos direitos afeitos às películas cinematográficas.

Dito assim, e sem maiores digressões, é impossível atestar a divergência alegada, quanto a este primeiro tema, impondo-se, aqui, a inadmissão do apelo.

No que tange à segunda matéria admitida, foi indicado como acórdão a ser comparado o de nº 01-04.629. E a leitura da ementa deste *decisum* já indiciaria, *a priori*, a ocorrência do dissídio:

ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA – DEDUTIBILIDADE FISCAL
– Na vigência do art. 71 da Lei 4.506/64, a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra “d” não se estende aos pagamentos efetuados a sócio pessoa jurídica.

E de fato, o que se viu no caso concreto examinado pelo paradigma acima, é que a então autuada remetera valores à sua franqueadora, pessoa jurídica, a título de remuneração pelo contrato de franquia, tendo-os, pois, deduzido do seu lucro líquido. E, sobre isso, o voto vencedor, interpretando, explicitamente, a regra encartada no art. 71 da Lei 4.506/71, quanto ao que incide a divergência apontada, entendeu que este preceptivo não comportaria a extensão de suas disposições à pessoas jurídicas.

Ainda que o acórdão recorrido tenha realizado o seu exame a luz de operações praticadas em outro seguimento, este pressuposto fático não foi relevante para a suas conclusões. Em verdade, o *decisum* em testilha nem mesmo faz referências ao contexto fático enquanto elemento premente ao entendimento ali externado, afirmando, até de forma concisa, que a indedutibilidade prevista pelo art. 353, I, do RIR/99, se estenderia tanto aos sócios pessoas jurídicas como pessoas físicas “*pois onde a lei não distingue ao intérprete não é dado distinguir*”.

Poder-se-ia objetar que o acórdão paradigma seria anacrônico, por se referir a diploma normativo que, não obstante tratar da mesma matéria, já teria sido revogado pela legislação vigente ao tempo da sua prolação. Todavia, tanto a legislação apontada pelo acórdão paradigma, como a mencionada pela decisão de piso, além de ter a mesma redação, se destinavam a regular, precisamente, o art. 71 da Lei 4.506, que se encontra, diga-se, plenamente vigente, inclusive com a redação inalterada até tempos atuais.

Ao fim de contas, ambas decisões terminam por se debruçar sobre o próprio art. 71, mesmo que resvalando, assim, nas disposições dos respectivos regulamentos.

Neste passo, entendo caracterizada, quanto a este tema, a divergência apontada pelo que, neste ponto, deve ser admitido o recurso especial da contribuinte, ainda que parcialmente.

II MÉRITO.

II.1 Do recurso especial de divergência da autuada.

II.1.1 Da segunda matéria admitida. A interpretação da palavra “sócios” empregada pelos artigos 71 da Lei 4.506/64 e 353, I, do RIR/99.

Venho defendendo, inclusive em diversos julgados passados, e com base na doutrina de Humberto Ávila, que o exercício hermenêutico tem, no sentido gramatical das palavras, um ponto de partida e, mais importante, um limite objetivo. Em linhas gerais, não é dado ao intérprete ignorar o sentido mínimo das palavras, devendo se ater a este se, uma vez apreendido, o resultado do exame da norma for razoável, suficiente e compatível com o sistema jurídico:

Em segundo lugar, a classificação dos argumentos não pode ser inflexível, porque, antes da interpretação, também não se sabe qual dos argumentos será mais seguro ou mesmo qual deles será pertinente à decisão de interpretação. Em alguns casos, serão os elementos linguísticos e sistemáticos que irão decidir qual das alternativas interpretativas deverá ser escolhida; em outros, pela vagueza desses elementos, só os argumentos históricos é que poderão resolver a questão interpretativa. E assim sucessivamente. É dizer: a pertinência dos argumentos depende do próprio problema posto à prova.⁵

Vale a insistência. Caso a interpretação gramatical (que, para alguns, como Dennis Patterson⁶, não se trata, objetivamente, de interpretação) apresenta um resultado factível, qualquer outra construção hermenêutica será tida e havida como sofisticada ou falaciosa (pois a premissa - sentido semântico das palavras - não se conformará com as conclusões).

A adoção, destarte, de outros métodos interpretativos (histórico, teleológico, sistêmico *et coetera*), bem como o uso de instrumentos integrativos, pressupõe a existência, na norma a ser examinada, de uma dita área de penumbra, lembrada por Hart, citado por Frederick Shauer⁷, a fim de se manter o núcleo gramatical da respectiva prescrição ou, nas palavras de Hart, o seu *core of settle meaning* (op. loc. cit.).

Determinados tipos normativos, todavia, mesmo que compostos de expressões que possam transitar pela área cinzenta, ainda devem considerar, para a sua compreensão, outras limitações propostas pelo sistema e, quiçá, pela própria legislação. Dentre tais, destacam-se as normas de competência (que assumem o caráter de regra), e que, inclusive a luz do princípio da legalidade e, no campo da norma geral tributária, observada a limitação proposta pelo art. 108, I, do CTN, não podem ter dilargado o seu campo de aplicação por meio do método integrativo da analogia.

O art. 71 da Lei 4.506/64, vejam bem, é, claramente, uma regra antielisiva. Neste passo, assume, também, o caráter de norma de competência (pois autoriza atingir fatos que, *ab initio*, não estariam encampados pela regra matriz de incidência).

E, com base nas premissas assentadas acima, deve ser interpretada, primeiramente, a partir do sentido gramatical mínimo das expressões ali empregadas para, então, e considerado insuficiente, socorrer-se de outros métodos interpretativos, sempre se observando, no entanto, o limite proposto pelo CTN.

Neste passo, quando a citado art. 71, “d”, veda a dedução das despesas com *royalties* pagos a “*sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes*”, é preciso entender, por certo, os seus desígnios. De fato, tal qual já alertado, esta regra objetiva, realmente, evitar a manipulação de resultados pelos sócios destas empresas (como alardeado pelo acórdão recorrido), e, assim, transferir, em detrimento dos interesses fiscais, rendimentos a terceiros interessados. Mas vejam: mesmo a se considerar a teleologia da norma, há, ainda, limites objetivos ao emprego deste método.

⁵ ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Luvro Eletrônico in Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, vol. 19, março/2001, p. 170.

⁶ PATTERSON, Dennis. Meaning, Mind and Law. Ashgate: Law Series, Tom D. Campbell, 2008, pp. 50 e ss.

⁷ SHAUER, Frederick. Thinking Like a Lawyer: A New Introduction to Legal Reasoning. Cambridge Massachussets, London, England: Havard University Press, 2009, p. 152.

Não é possível que se pretenda abranger, pela prescrição normativa, fatos ou contextos que não estejam contemplados dentro do espectro dos institutos e conceitos ali postos. A norma é antielisiva e, desculpem-me a repetição, o emprego, v.g., de analogia é proibido.

Mas no caso vertente, vejam bem, o que pretende a recorrente é a restrição do sentido da palavra “sócios”, de sorte que este regramento seja aplicado, apenas, aos pagamentos realizados à pessoas físicas. E seu racional parte de um ponto específico: quando a lei quis atingir tanto as pessoas físicas como as jurídicas, o fez de forma expressa, como é o caso da alínea “e” do precitado art. 71.

Utilizemo-nos, agora, do método gramatical para entender o sentido da regra. A lei se utiliza da expressão “sócios”; ela não faz, aí, distinção entre a natureza destes, se natural ou jurídica. Nesta esteira, se considerarmos que a prescrição normativa objetivaria o seu emprego a pessoas jurídicas e físicas, o resultado interpretativo seria, de fato, desarrazoado? Poder-se-ia, seriamente, dizer-se ser contrasistêmico ou avesso às regras e princípios constitucionais que se apliquem ao direito tributário e à relação jurídico-tributária? E, mais importante, haveria uma justificativa clara para se adotar uma interpretação restritiva desta expressão?

Pelo método gramatical, talvez, não consigamos, ainda, atingir uma conclusão que revele a melhor solução possível. Porque, de fato, empregou-se um conceito aberto e sobre o que poder-se-ia sustentar a existência de uma nebulosidade. E, socorrendo-nos, passo seguinte, da busca pela finalidade da lei (teleologia), já se o disse repetidas vezes: ela busca evitar práticas antielisivas e, por certo, antievasivas. E é, justamente, aí que fica evidente que a palavra “sócios” não possa alcançar o sentido restritivo pretendido pela insurgente.

Com efeito, se a lei pretende evitar a manipulação de resultados ou mesmo a ocultação de rendimentos, como ocorre, v.g., no caso da Distribuição Disfarçada de Lucros, semelhante prática não está adstrita aos sócios pessoas naturais, mas a todo e qualquer sócio que tenha, por força de sua participação direta no capital social, o poder de decisão quanto aos atos e negócios a serem pactuados. E vejam que não estou, para assim entender, me socorrendo de qualquer método integrativo, muito menos de analogia, precisamente porque a lei emprega a palavra “sócios” que, sabidamente, compreende as pessoas físicas e as pessoas jurídicas.

Noutro giro, o argumento deduzido pela interessada, no sentido de que, quando quis estender as suas consequências também às pessoas jurídicas, a lei o fez expressamente, como visto no art. 71, “e”, item 2, é, *permissa venia*, sofístico. Peço licença para transcrever este último preceptivo:

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

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

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

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

Ora vamos, o contexto abarcado pela regra acima é totalmente distinto. Não obstante ainda adotar o caráter antielisivo, a norma, aí, se volta contra o planejamento

societário que objetive a remessa de recursos para fora do país e, assim, a exportação de tributo. E, curiosamente, esse preceptivo também não faz qualquer distinção entre sócios, pessoas físicas, e/ou jurídicas (aliás, este racional seria útil, por demais, para defender o entendimento restritivo acerca do controle, objeto do recurso especial da Fazenda Nacional, mas jamais para substanciar a tese ora examinada).

Ato contínuo, não há, por tudo o que foi dito acima, qualquer vício de validade no Regulamento do Imposto de Renda de 1999, ao acrescentar a expressão “pessoa física ou jurídica”, no texto do inciso I do art. 353 do RIR/99. O Decreto 3.000/99, neste ponto, nada mais fez que atender ao comando inserto no art. 84, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB -, a fim de “regulamentar” a lei, evidenciando, de forma mais clara, sem inovar o ordenamento, o seu sentido.

A expressão “sócios” compreende, por certo, tanto as pessoas físicas como as jurídicas, descabendo ao intérprete distinguir, onde a lei distingue (como afirmado pelo D. Relator do acórdão recorrido), caso inexistentes fundamentos sistêmicos que imponham a distinção (algo que, por certo, deve ser acrescido à esta última observação).

O acórdão recorrido não merece qualquer reparo, neste ponto, sendo de se negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

III CONCLUSÕES.

A luz do exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional e CONHECER EM PARTE do apelo da contribuinte e, na parte conhecida, por lhe NEGAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

As exigências formalizadas nestes autos correspondem a IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2013 a 2015, em razão da dedução indevida de *royalties destinados a remunerar a exploração de direitos autorais*. A autoridade lançadora compreendeu que os pagamentos de direitos autorais em face de contrato inicialmente firmado TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company, por *concessão de direitos exclusivos de distribuição e exibição cinematográficas, de distribuição e exibição não cinematográficas de*

filmes longa metragem, bem como o direito de sublicenciar aqueles direitos, corresponderiam a royalties na forma do art. 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/64, e seriam indedutíveis porque pagos a sócios, na forma do art. 353, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99.

O lançamento de CSLL foi cancelado em 1ª instância de julgamento e o recurso de ofício foi improvido no acórdão recorrido, nº 1301-004.374.

O Colegiado *a quo* também deu provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer *em relação ao IRPJ a dedução de royalties pagos a TCF Hungary, nos anos de 2013 e 2014 e no período compreendido entre janeiro a março de 2015*, vez que *TCF Hungary não participava do quadro societário da recorrente, embora pertencesse ao mesmo grupo econômico* naqueles períodos. Foi mantida a glosa, apenas, dos valores pagos a *TCFIC* (Twentieth Century Fox International Corporation) *que era sua sócia*, e que substituiu a primeira a partir de fevereiro/2015 no contrato originalmente firmado.

A PGFN suscitou divergência jurisprudencial defendendo a indedutibilidade de *despesas com royalties pagos a pessoa jurídica pertencente ao mesmo grupo econômico*, conforme paradigmas nº 1402-000.905 e 1201-001.462. O recurso especial teve seguimento apenas com base no segundo paradigma porque:

Dessa forma, entendo que a situação fática entre o r. Acórdão, que tratou de pagamento a terceira pessoa integrante do mesmo grupo societário, sem demonstração de qualquer artificialidade para acobertar a titularidade de sócio, e o Acórdão paradigma são distintas, visto que neste houve a demonstração de que os pagamentos foram efetuadas à pessoa jurídica em substituição e benefício dos sócios, de tal forma a contornar a norma que vedava a dedução de royalties.

[...]

Dessa forma, considerando-se que no segundo paradigma indicado, Acórdão nº 1201-001.462, a situação fática é análoga (pagamento a pessoa jurídica não sócia, mas pertencente ao mesmo grupo societário) e a consequente interpretação jurisprudencial divergente, verifica-se a subsunção da hipótese de cabimento do Recurso Especial nesta matéria.

Esta Conselheira teve a oportunidade de relatar recurso especial interposto contra a manutenção de exigência subsequente àquela analisada no paradigma nº 1201-001.462, objeto do acórdão nº 1201-002.158, e naquela ocasião referiu as peculiaridades das acusações fiscais submetidas a esta CSRF com respeito a pagamento de royalties a pessoas do mesmo grupo societário, nos termos do voto que, a seguir reproduzido e acolhido por maioria de votos, resultou na negativa de conhecimento do recurso especial lá interposto pelo sujeito passivo, conduzindo o Acórdão nº 9101-006.098 neste ponto⁸:

Embora a admissibilidade parcial do recurso especial da Contribuinte não tenha sido contestada, observa-se que, relativamente à terceira divergência (*Remessa de royalties a*

⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram no conhecimento desta matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

beneficiário que não é sócio da remetente), a admissibilidade se pauta na interpretação da decisão expressa no paradigma nº 1302-002.695, e referido julgado foi recentemente apreciado por este Colegiado que concluiu, por maioria de votos, por não conhecer do recurso especial contra ele interposto pela PGFN, dadas as circunstâncias fáticas específicas lá analisadas.

No exame de admissibilidade expresso nestes autos, a Presidência de Câmara se pautou no entendimento de que *no referido paradigma, adotou-se uma interpretação mais restritiva* do art. 353, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/99, *afirmando-se que "sócios" são apenas aqueles que participam diretamente do contrato de sociedade, afora isso, estar-se-ia no campo do grupo econômico, extrapolando o escopo do comando legal*. Esta compreensão foi extraída do seguinte trecho do voto condutor do paradigma:

Aliás, os documentos acostados ao feito demonstram, ad absoluto, a inexistência de uma relação societária entre o contribuinte e o destinatário dos royalties, não obstante não se pode discutir, também, que estas empresas compõem um grupo econômico (o próprio contrato de distribuição assim se refere às empresas contratantes Grupo Oracle)

(...)

Ou seja, a extensão da vedação aí contida pressupõe um exercício hermenêutico já que, de sua literalidade, não se pode extrair as consequências pretendidas pela Fiscalização.

E, neste particular, pergunta-se: seria possível integrar a norma para atingir fatos não descritos nela explicitamente? E, caso afirmativo, quais seriam os limites para tal exercício hermenêutico? Estar-se-ia diante de mera interpretação extensiva ou, lado outro, se estaria utilizando de analogia para emprestar à norma tributária efeitos que, na sua literalidade, não são observados?

Que as disposições do art. 353 são taxativas, não me parece haver dúvidas, até porque, entender-se tratar de *numerus apertus* representaria iniludível afronta ao princípio da segurança jurídica (o contribuinte não pode ficar ao bel prazer da subjetividade que semelhante entendimento comportaria).

Assim, para abarcar a situação tratada neste feito, isto é, uma operação realizada **por empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, somente seria possível mediante: a) uso de uma interpretação extensiva; ou b) analogia**. (...)(destacou-se)

A negativa de conhecimento ao recurso especial da PGFN interposto contra referido paradigma, em 03 de dezembro de 2019, foi assim vertida na ementa e decisão do Acórdão nº 9101-004.552⁹:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CONFIGURADA.

⁹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Não se verifica divergência jurisprudencial quando o acórdão indicado como paradigma, além de ser menos abrangente, considerou como relevante questão fática adicional, não versada no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que conheceram do recurso. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, a qual manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

A Conselheira Livia De Carli Germano entendeu que *as questões jurídicas colocadas para debate eram essencialmente diferentes nos casos dos acórdãos recorrido e paradigma (Acórdão nº 1402-000.905) porque, enquanto o acórdão recorrido pretende responder se a vedação constante do artigo 353, I, do RIR/99 se estende a empresas sem relação societária direta, mas pertencentes a um mesmo grupo, o paradigma trata especificamente da aplicação de tal vedação à hipótese em que as empresas sem relação societária direta tenham como sócios as mesmas pessoas físicas e são também administradas pelas mesmas pessoas físicas.*

Esta Conselheira, porém, acompanhou a I. Relatora em suas conclusões e consignou seus fundamentos em declaração de voto a seguir transcrita:

Concordo com a I. Relatora quanto à inexistência de similitude fática entre os acórdãos comparados, mas especialmente em razão da forma como vertidas as acusações fiscais, que se distinguiram substancialmente e, assim, ensejaram debates sob diferentes parâmetros materiais ao longo do contencioso administrativo, o que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.

O paradigma nº 1402-000.905 traz em seu relatório a seguinte transcrição da acusação fiscal ali examinada:

[...]

Tendo em conta a restrição legal à dedutibilidade de *royalties*, quando pago a sócios, a autoridade lançadora afirma a indedutibilidade dos valores pagos a pessoa jurídica que, mesmo sem ser sócia da autuada, é composta pelos mesmos sócios desta, pois, em tais circunstâncias os encargos em questão são definidos *no campo estrito da liberalidade de seus dirigentes*. Ou seja, assim como se verifica em relação aos *royalties* pagos a sócios, os *royalties* pagos a pessoa jurídica constituída pelos mesmos sócios são por estes deliberados, e assim não podem afetar o lucro tributável.

Frente a esta acusação, o voto condutor do paradigma, embora discorrendo sobre a finalidade da norma em referência, e afirmando que ela busca *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)*, assim se manifesta acerca do caso concreto sob exame:

[...]

Já no presente caso, a autoridade lançadora sequer explicitou a relação societária existente entre a autuada e a pessoa jurídica com quem acordado o pagamento dos *royalties*. Veja-se o que consta do Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 1721/1725:

No exercício das atribuições inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao disposto na MPF Fiscalização nº 08.1.90.00-2015-02524-0, efetuando a auditoria fiscal junto à empresa (contribuinte) em epígrafe no que concerne à sua fiscalização, e da análise dos Custos dos Bens e Serviços Vendidos informados na Linha 19 da Ficha 04A das DIPJ's entregues do ano-calendário de 2010, constatamos a conta do Razão de código 062.000.45010, Custo da Licença / Manutenção SLF.

Na auditoria realizada sob o TDPF Nº 08.1.90.00-2014-00314-6 e encerrada em novembro deste ano, temos que na resposta do ITEM 8 do Termo de Intimação Fiscal Nº 03, lavrado em 27/08/2014, o contribuinte apresentou explicações da contabilização dos lançamentos relacionados na *Tabela 9* que seguiu anexo ao termo, dizendo que “*as despesas referentes a esta conta referem-se a sub-licenciamento dos softwares Oracle. Sobre nossas receitas de licenciamento são calculados 58% e repassados a nossa matriz de acordo com o contrato entre Brasil e a matriz*”

Na resposta do Termo de Intimação Fiscal Nº 06, lavrado em 11/03/2015, foi apresentado o Contrato celebrado e explicações pormenorizadas de como se chegaram aos valores contabilizados apresentados na *Tabela 9*; e também na resposta do Termo de Intimação Fiscal Nº 07, lavrado em 17/04/2015, demais explicações dos valores contabilizados apresentados na *Tabela 9B*, que seguiu anexo ao termo.

Conforme relatado no Termo de Intimação Fiscal Nº 09, lavrado em 29/05/2015, foram constatadas diferenças entre a Composição dos Lançamentos (valor calculado conforme Contrato # Custo de 58% sobre a receita reconhecida), pela apresentação dos arquivos “*BR SLF 2010 mês.pdf*”, um para cada mês, e o Valor escriturado na Contabilidade, conforme mostrado na *Tabela 9C* que seguiu anexo ao Termo de Verificação Nº 04, relativo ao Auto de Infração lavrado em Junho de 2015.

Assim, da análise do Contrato temos, na cláusula 5.1.A – Taxa de Sublicenças:

“*Em consideração a cada Sublicença de um Programa (inclusive Modificações) concedida pela ORASUB ou a um Subdistribuidor da ORASUB, a ORASUB pagará a OIC uma taxa igual a estabelecida na Parte I do Anexo 1.*”

E na cláusula do Anexo 1 – Taxas e Pagamentos – Parte I – Taxa Geral de Sublicença (Artigo 5.1):

“*Uma taxa igual a 58% (cinquenta e oito por cento) do valor líquido reconhecido como rendimentos da Licença e Suporte do Programa (excluindo os Lucros por Serviços de Suporte Adicionais) sob a U.S. GAAP por parte da ORASUB pela Sublicença relevante.*”

Entendemos que é conferido o regime dos direitos autorais à propriedade de software, conforme dispõe o art. 2º da Lei 9.609/98:

“Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.”

Assim, não há o que se falar que a cláusula 5.1.A do Contrato esteja tratando de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio. Essa diferenciação entre os royalties exploração de direitos autorais e os royalties de pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio fica evidente no art. 22 da Lei nº 4.506/64:

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

- a) direito de colher 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.”*

Assim, por força do art. 2º da Lei 9.609/98, os royalties em tela se enquadram na hipótese da letra “d” do art. 22 da Lei nº 4.506/64, de modo que não são dedutíveis as despesas/custos conforme art. 353, I, do RIR/99:

“Art. 353. Não são dedutíveis:

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;”

[...] (destaques originais suprimidos e negritos acrescentados)

Infere-se, do exposto, que os royalties pagos à “OIC”, na condição de “matriz” da Contribuinte, seriam indedutíveis, possivelmente porque pagos a sócio pessoa jurídica. O Colegiado *a quo* superou a arguição de nulidade do lançamento por falta de comprovação do vínculo societário, vez que identificou nos autos a composição societária da Contribuinte (e-fls. 3/243), bem como porque:

O fato, de outro turno, da fiscalização não se reportar aos preditos documentos em seu relatório fiscal, nem tampouco se preocupar com a relação jurídica havida entre a recorrente e a empresa Oracle International Corporation, tem a sua justificativa na própria premissa (correta ou não) de que a existência de um vínculo societário efetivo ser irrelevante para aplicação do preceito do art. 353, I, do RIR; para o fisco, como posto na própria decisão da DRJ, este preceito teria seus efeitos estendidos à grupos econômicos e não só à existência de uma relação societária formalmente estabelecida.

Assim, enquanto o paradigma aplica a restrição legal em razão de a deliberação dos royalties caber aos sócios da Contribuinte, ainda que por meio da pessoa jurídica beneficiária dos encargos, o recorrido examina a dedutibilidade de

royalties que circularam dentro do mesmo grupo econômico, sem adentrar à caracterização da definição dos pagamentos *no campo estrito da liberalidade de seus dirigentes*.

É certo que o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na impossibilidade de interpretação extensiva da norma em referência, em possível contradição com o paradigma que adota *interpretação finalística e sistemática dos institutos*, como se vê no excerto seguinte:

Não se discute (e nem o fisco e nem a PGFN aventam outra hipótese) que o recorrente não é sócio da, e nem é controlado pela, Oracle International. Aliás, os documentos acostados ao feito demonstram, *ad absoluto*, a inexistência de uma relação societária entre o contribuinte e o destinatário dos *royalties*, não obstante não se pode discutir, também, que estas empresas compõem um grupo econômico (o próprio contrato de distribuição assim se refere às empresas contratantes Grupo Oracle).

No entanto, o art. 353, I, versa sobre a indedutibilidade de *royalties* pagos à sócios da empresa pagadora... este preceito não trata, expressamente, dos grupos econômicos, limitando-se a dispor sobre as tratativas pactuadas entre partes relacionadas. Veja-se:

[...]

Ou seja, a extensão da vedação aí contida pressupõe um exercício hermenêutico já que, de sua literalidade, não se pode extrair as consequências pretendidas pela Fiscalização.

E, neste particular, pergunta-se: seria possível integrar a norma para atingir fatos não descritos nela explicitamente? E, caso afirmativo, quais seriam os limites para tal exercício hermenêutico? Estar-se-ia diante de mera interpretação extensiva ou, lado outro, se estaria utilizando de analogia para emprestar à norma tributária efeitos que, na sua literalidade, não são observados?

Que as disposições do art. 353 são taxativas, não me parece haver dúvidas, até porque, entender se tratar de *numerus apertus* representaria iniludível afronta ao princípio da segurança jurídica (o contribuinte não pode ficar ao bel prazer da subjetividade que semelhante entendimento comportaria).

Assim, para abarcar a situação tratada neste feito, isto é, uma operação realizada por empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, somente seria possível mediante: a) uso de uma interpretação extensiva; ou b) analogia.

[...]

Os contornos da lei são precisos... não há que se perquirir o intento do legislador, no caso, para se definir o seu alcance. A vedação contida no art. 353 se estende aos sócios e gerentes da empresa, até, porque, a intenção do legislador aí é de coibir a fraude, a distribuição disfarçada de lucros e a "fabricação" de despesas. Para, contudo, estender tais efeitos à outras situações ali não descritas, não se utilizaria, propriamente, de um método interpretativo: seria necessário empregar, de fato, analogia.

Vejam bem, não existe norma que vede a dedução de despesas incorridas por uma empresa, decorrentes do pagamento de *royalties* à empresa para com a qual não mantenha qualquer relação societária; não existe norma,

propriamente, que disponha sobre tal vedação quando as operações ora tratadas sejam realizadas por empresas pertencentes a um "grupo econômico", lembrando que, quando assim o quis, o legislador o disse de forma explícita (v.g., quando trata da responsabilidade tributária-previdenciária *ex vi* do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91).

Ou seja, para que a vedação contida no art. 353, I, do RIR, seja aplicada também às operações praticadas dentro de um grupo econômico, ter-se-á, insista-se que lançar mão de *analogia*.

[...]

Todavia, a extensão interpretativa assim criticada tem em conta relações societárias de qualquer espécie, no alcance da vagueza da expressão "grupo econômico", e em momento algum reporta, minimante, relação de controle ou influência nas decisões, que pudesse guardar traços de semelhança com o caso tratado no acórdão paradigma.

Analizadas as premissas assim postas pelo voto condutor do acórdão recorrido, até poder-se-ia cogitar de um dissídio jurisprudencial se ele fosse o paradigma em recurso especial interposto contra o Acórdão nº 1402-000.905, e a discussão repousasse nos limites interpretativos do art. 353, inciso I do RIR/99. Contudo, nem mesmo esta cogitação subsiste, quando se tem em conta os demais argumentos deduzidos na sequência do referido voto:

Lembrando que a as permissões para dedução de despesas compõem o aspecto quantitativo da norma de incidência tanto do IRPJ como da CSLL, assentar, neste particular, o uso da analogia para fechar, ao contribuinte, a porta relativa a prática de determinado ato seria, a toda monta, indiscutível desrespeito ao princípio da legalidade e, diga-se, ao seu espelho mais restrito, qual seja, a tipicidade; por analogia, não se pode, a meu ver, vedar a dedução de despesas com *royalties* pagos à empresa que não mantenha relação societária com a fonte pagadora, a mingua de previsão legal explícita.

Não bastasse isso, diga-se, há uma questão de cunho prático/operacional, que resvalaria, também, num princípio de razoabilidade: ora, a Oracle International não é sócia da recorrente, e isto já foi estabelecido; mas a Oracle é, efetivamente, a detentora dos direitos inerentes aos *softwares* comercializados no mundo inteiro (só pra lembrar, um deles é muito utilizado por este Conselho o JAVA).

A mingua da existência de uma relação societária entre o contribuinte e a detentora dos direitos destes *softwares* não se poderia, seriamente, exigir que a cessão destes direitos fosse feita de forma gratuita (a Oracle International tem que responder a seus acionistas pelos lucros que deixar de perceber), mesmo que tal cessão se dê entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico!

Neste particular, vedar a dedução de *royalties* pagos entre empresas de determinado "grupo econômico" representaria uma ingerência indevida na gestão corporativa empresarial...

Nestes termos, o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na inexistência de vínculo societário direto da Oracle Internacional com a autuada, e no fato de ela ter de responder a pessoas que possam não ser acionistas da Contribuinte. Esta a consequência, portanto, da ausência de assertividade, na acusação fiscal, acerca da definição das pessoas que deliberaram e se beneficiariam do pagamento dos *royalties*, a qual também conduz à divergência assim manifestada em declaração

de voto integrada ao acórdão recorrido, acerca do processo decisório nos grupos econômicos:

Embora o Relator concorde que a norma em destaque engloba a pessoa jurídica, afasta sua aplicação nos casos em que, embora não seja sócio direto, o recebedor dos royalties pertença ao mesmo grupo econômico do pagador, sob o controle da matriz no exterior.

Entendo que, no caso, deve-se buscar o sentido teleológico da norma, sob pena de retrocedermos ao tempo em que a aplicação extremada da legalidade estrita, impondo um sentido literal absoluto às normas, exigia a promulgação anual de novas leis fiscais a cercar supostos planejamentos tributários, o que produzia um jogo de gato e rato prejudicial apenas ao País.

[...]

No caso presente não estamos falando da criação de uma empresa veículo para receber os valores em nome da matriz, mas de empresa existente e ativa, pertencente ao grupo, que, como não sócia, recebe os valores, o que determinaria a dedutibilidade dos royalties no caso de interpretação literal da norma.

Devemos entender que a Lei 4.506 foi publicada em uma época (1964) em que não havia a proliferação de grupos econômicos supraestatais, havendo as figuras simples de sociedades, responsáveis por todas as atividades relacionadas à produção. Hoje, temos uma sociedade que produz, outra que vende, uma terceira que recebe e cobra, uma quarta que concentra todas as decisões do grupo e une todas ao seu redor, muitas vezes localizadas em países diferentes, conforme a conveniência do negócio.

Então, buscar o sentido teleológico nada mais é do que atribuir eficácia à norma, ou o aplicador seria forçado a entender, como veladamente aconteceu no caso citado, que a interposição de integrante não-sócio do grupo econômico entre o beneficiário final (a matriz, no caso) e o pagador de royalty nada mais seria do que fraude à lei, uma atitude que por si só não seria ilegal, mas que visaria ao rompimento da estrutura lógica de todo o sistema jurídico.

Sim, porque, agindo legalmente, por hipótese, estaria contornando a norma proibitiva e autorizando o favorecimento indireto de poucos (sócios, dirigente e seus parentes) em detrimento do Fisco e de outros sócios ou acionistas da sociedade, como bem fundamentado pelo Conselheiro Antônio José Praga de Souza, no acórdão nº 1402-000.905, de sua relatoria, citado nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda:

[...]

Por outro lado, a existência do Grupo Oracle é reconhecido e explicado no contrato, além deste disciplinar que o pagamento que a ORASUB faz à OIC pode ser feito a qualquer membro do referido Grupo, conforme seja mais "adequado", como se vê do trecho do acórdão da DRJ/RIO:

[...]

Por todo o exposto, reconhecer a eficácia normativa com interpretação literal restritiva, no caso em julgamento, não satisfaz o real sentido da norma enquanto integrante de um sistema jurídico. A lógica deste sistema,

de um lado, impede uma interpretação que permita que decisões unilaterais invertam seus valores e, de outro, permite que se determine o alcance da lei para que o conjunto normativo mantenha sua integralidade.

Nestes termos, a Recorrente não tem direito à dedutibilidade da despesa de pagamento de royalty de 58% de sua receita de licenciamento, pois o pagamento feito à empresa pertencente ao mesmo grupo econômico é alcançado pela norma do artigo 71, parágrafo único, inciso "d", da Lei nº 4.506, de 1964.

Evidente, assim, que a discussão travada no recorrido teve referenciais substancialmente distintos daqueles examinados no acórdão paradigma. Essencialmente, o acórdão recorrido não apresenta similitude no ponto que foi determinante para a interpretação do dispositivo legal em debate no acórdão paradigma: a identidade entre os sócios da autuada e as pessoas que deliberaram o pagamento dos *royalties*.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN. (*destaques do original*)

No presente litígio, este conteúdo decisório extraído do paradigma nº 1302-002.695 conduz a outra dessemelhança significativa: enquanto nele se analisou a impossibilidade de equiparação de outra pessoa jurídica integrante do grupo econômico ao conceito de “sócio”, no recorrido a decisão tem em conta a acusação fiscal de que os *royalties* foram pagos à sua controladora indireta, na medida em que a sócia detentora da quase totalidade do capital da Contribuinte é subsidiária integral da International Business Machines Corporation - IBM Corporation. E diante destes fatos, o voto condutor do acórdão recorrido concluiu que:

15. No que se refere a sócio pessoa jurídica, relata o Autuante:

III - Relação entre IBM Brasil e IBM Corporation

A IBM Brasil tem como sócias as empresas IBM WORLD TRADE ASIA CORP., CNPJ 05.722.435/000163, e IBM AMERICAS HOLDING LLC, CNPJ 09.677.335/000113, com sede nos Estados Unidos, participando, respectivamente, com 0,00000016% e 99,99999984% do capital social da IBM Brasil (art. 5º do doc. 3.3).

De acordo com pesquisa realizada na internet, tendo como base os anos calendário de 2009, 2011, 2012 e 2014, todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais da IBM Corporation, fazendo parte de um mesmo grupo econômico (doc. 15). Conclui-se, portanto, que a IBM Corporation é sócia controladora da IBM Brasil, fato corroborado pelos esclarecimentos prestados pela empresa em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de 12/09/2016 (docs. 10 e 11).

16. Às pág. 795, resposta da empresa:

Ref.: Termo de Intimação Fiscal MPF no. 07185.0020160009488 recebido em 12/09/2016 IBM Brasil Indústria, Máquinas e Serviços Ltda., já qualificada nos autos dos termos em epígrafe em continuação à resposta do Termo de Intimação Fiscal em referência esclarecer que para os anos de 2011 e 2012 a situação jurídica da IBM Brasil era similar, isto é, a International Business Machines Corporation se apresentava como controladora INDIRETA da IBM Brasil.

Sendo o que nos cabia esclarecer no momento, permanecemos à disposição.

17. A empresa nos Estados Unidos que detém 99,9999984% da Recorrente, é subsidiária integral da International Business Machines Corporation IBMC, o que significa que a IBMC é na prática sócia e controladora da Recorrente.

Ou seja, enquanto no paradigma a aplicação do art. 353, I do RIR/99 se dá em face de acusação fiscal na qual não foi explicitada a relação societária existente entre a autuada e a beneficiária dos *royalties*, conduzindo a discussão sob a premissa de *a existência de um vínculo societário efetivo ser irrelevante para a aplicação* daquele preceito, no acórdão recorrido, sob circunstâncias fáticas distintas, o Colegiado *a quo* concluiu que o vínculo societário entre as partes evidenciava que a beneficiária era *sócia e controladora da Recorrente*.

Veja-se que o voto condutor do paradigma é expresso no sentido de que *os documentos acostados ao feito demonstram, ad absoluto, a inexistência de uma relação societária entre o contribuinte e o destinatário dos royalties, não obstante não se pode discutir, também, que estas empresas compõe um grupo econômico (o próprio contrato de distribuição assim se refere às empresas contratantes Grupo Oracle)*. E é esta circunstância específica, ausente nestes autos, a ensejar a conclusão de *para que a vedação contida no art. 353, I, do RIR, seja aplicada também às operações praticadas dentro de um grupo econômico, ter-se-á, insista-se que lançar mão de analogia*.

Nada no referido paradigma permite concluir que a mesma decisão seria adotada caso a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara estivesse diante de pagamentos feitos à controladora indireta da autuada, única sócia da pessoa jurídica que figura como titular da quase totalidade (99,9999984%) do capital social da Contribuinte. Ao argumentar que *os contornos da lei são precisos e não há que se perquirir o intento do legislador, no caso, para se definir o seu alcance*, o voto condutor do acórdão paradigma emenda, já na sequência, que *a vedação contida no art. 353 se estende aos sócios e gerentes da empresa, até, porque, a intenção do legislador aí é de coibir a fraude, a distribuição disfarçada de lucros e a "fabricação" de despesas*, permitindo cogitar que o poder decisório decorrente do controle societário poderia ensejar uma outra interpretação para a norma sob exame.

Evidencia-se, portanto, a existência de circunstâncias fáticas que, embora relevantes para a decisão do acórdão recorrido, não estão presentes no acórdão paradigma.

Em resumo, no anterior Acórdão nº 9101-004.552 negou-se conhecimento ao recurso fazendário porque o acórdão lá recorrido (nº 1302-002.695) cancelara a exigência diante de glosa que referia pagamentos dentro do grupo econômico sem especificar a relação societária entre as partes contratantes, enquanto no paradigma (acórdão nº 1402-000.905) havia prova de que os pagamentos dentro do grupo econômico beneficiaram pessoas jurídicas administradas pelos sócios da pessoa jurídica que promoveu os pagamentos de *royalties*. Isto em linha com a rejeição do mesmo paradigma nestes autos, sob a ótica de que *houve a demonstração de que os pagamentos foram efetuadas à pessoa jurídica em substituição e benefício dos sócios, de tal forma a contornar a norma que vedava a dedução de royalties*.

Já no mais recente Acórdão nº 9101-006.098 negou-se conhecimento a recurso do sujeito passivo porque acórdão lá recorrido (nº 1201-002.158) manteve a exigência diante de glosa que referia pagamentos a controladora indireta, enquanto no paradigma (acórdão recorrido no precedente anterior, nº 1302-002.695) a exigência foi cancelada diante de glosa que referia pagamentos dentro do grupo econômico sem especificar a relação societária entre as partes contratantes).

No dissídio jurisprudencial suscitado pela PGFN nestes autos, o paradigma (acórdão nº 1201-001.462) se assemelha ao recorrido analisado no Acórdão nº 9101-006.098, e

também mantém a exigência diante de glosa que referia pagamentos a controladora indireta. Por sua vez, o acórdão recorrido tem como pressuposto para cancelamento da glosa o fato de que *os royalties foram remetidos para a TCF Hungary, que não participava do quadro societário da recorrente, embora pertencesse ao mesmo grupo econômico*. A inexistência de especificação do vínculo societário entre a contribuinte e *TCF Hungary* é reafirmada no ponto seguinte do voto condutor do acórdão recorrido:

Em suma, a não dedutibilidade dos royalties pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para colher na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômica ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento. *(destacou-se)*

É possível extrair dessa assertiva que o paradigma nº 1201-001.462, por admitir uma hipótese na qual a indedutibilidade se justifique em face de *pessoa que integre o mesmo grupo econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento*, poderia guardar similitude suficiente com o recorrido para caracterização do dissídio jurisprudencial, como inclusive expresse no exame de admissibilidade.

Contudo, a decisão do paradigma está calcada na situação fática específica de a beneficiária dos royalties ser controladora indireta do sujeito passivo autuado, e assim refere as circunstâncias daí decorrentes que autorizam a sua equiparação à condição de sócio, na dicção do dispositivo legal que veda a dedução dos royalties:

Aduz a Recorrente, ainda, que a norma contida em Regulamento não seria aplicável à hipótese de **pessoa jurídica controladora indireta**.

Em primeiro lugar, convém ressaltar que, como demonstrado nos autos, todas as empresas do grupo IBM, ao redor do mundo, são subsidiárias integrais da IBM USA.

O tema, aliás, foi bem analisado pela Fazenda Nacional em contrarrazões:

O caso em apreço é paradigmático, pois todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais da Internacional Business Machines Corporation (IBM), a pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos (fls. 76 a 79).

Ante tal quadro, negar aplicação à norma porque formalmente a beneficiária não figura como sócia, embora a empresa brasileira seja, indiretamente, **sua subsidiária integral**, como bem posto pela decisão de piso, seria negar o mínimo essencial à preservação da eficácia do normativo em discussão, que corresponde a vedar a dedutibilidade do pagamento royalties entre pessoas (físicas ou jurídicas) relacionadas com a empresa que os paga.

O próprio artigo 71 da Lei n. 4.506/64 estabelece, desde sempre, a indedutibilidade dos royalties pagos a parentes ou dependentes dos sócios.

Pois bem.

Se a vedação expressamente alcança os parentes e dependentes dos sócios, que seriam, no entendimento da lei, vetores oblíquos dos pagamentos, ou seja, receptores de valores que beneficiariam, pela via indireta, os titulares da empresa, qual seria a correta exegese em relação ao controlador indireto sediado no exterior?

É inviável, ilógico e juridicamente incorreto afastar, a partir de tal premissa, o alcance da norma no que diz respeito ao controlador da própria empresa.

O controlador, ainda que indireto, tem total interesse na atividade econômica e nos resultados da controlada. E mais, detém poder para decidir sobre pagamentos, contratos e demais compromissos jurídicos e financeiros, ao contrário dos parentes e dependentes, que não possuem tal capacidade.

Ou seja, se a norma restringe, para fins tributários, o pagamento feito por mera liberalidade sempre que os destinatários são parentes, qual seria a interpretação na hipótese de o beneficiário ser o próprio controlador, vale dizer, a matriz do grupo econômico?

Independente do arranjo societário (cuja atual dinâmica e internacionalização não poderia ser prevista pelo legislador, em 1964!), a teleologia, o objetivo e a razão de ser da norma não podem ser outros senão o de evitar a manipulação do resultado, mediante pagamentos a sócios ou quaisquer beneficiários em favor destes.

A norma busca vedar, em sentido amplo, a destinação irregular de royalties em benefício dos sócios ou de pessoa que lhe faça as vezes, em prejuízo do Fisco ou mesmo de outros sócios minoritários. Se isso vale, inclusive, quando o beneficiário não compõe a estrutura da corporação nem detém poderes de decisão (como no caso de parentes e dependentes), com mais força e razão o comando se aplica ao controlador indireto, notadamente quando todos os envolvidos são subsidiárias integrais deste.

Neste ponto, a questão me parece cristalina: não se trata de lacuna ou omissão legal, mas sim de situação perfeitamente enquadrada na dicção e vontade do legislador, que, por óbvio, não possui dons premonitórios capazes de conhecer, muito antes da realidade fática, as inúmeras variantes que hoje existem nas relações societárias internacionais. *(destaques do original)*

Diante desta interpretação da legislação tributária, não é possível afirmar que o Colegiado que proferiu o paradigma decidiria da mesma forma na hipótese de a beneficiária dos royalties não ser controladora indireta, mas sim outra *pessoa que integre o mesmo grupo econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento.*

Observe-se, por oportuno, a análise de conhecimento aqui desenvolvida tem por premissa do recorrido a inexistência de especificação do vínculo societário entre a Contribuinte e *TCF Hungary*, e que seria necessário vínculo de controle indireto para caracterização do dissídio jurisprudencial. Assim, se a acusação fiscal eventualmente referia tal beneficiário como controladora da Contribuinte, cumpriria à PGFN opor previamente embargos de declaração para que o Colegiado *a quo* se manifestasse sobre tais circunstâncias, antes de deduzir o dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 1201-001.462, que tinha por pressuposto esta situação fática.

E isto também porque, distintamente do I. Relator, esta Conselheira não compreende que o Colegiado *a quo* tenha firmado interpretação alinhada com a que o I. Relator extrai da Solução de Consulta COSIT nº 182/2019. O voto condutor do acórdão recorrido, sob a premissa de que *a autoridade lançadora sustenta que a expressão deve ser interpretada de forma ampla, compreendendo pessoa física ou jurídica pertencente ao mesmo grupo societário*, referiu a mencionada Solução de Consulta como reconhecimento administrativo de que *a expressão sócio deveria permanecer contido em limites mais estreitos, abrangendo apenas as pessoas que tivessem participação direta no capital social*, mas isto para decidir que *a condição de TCF Hungary, que não participava do quadro societário da recorrente, embora pertencesse ao mesmo grupo econômico é insuficiente para caracterizar a vedação legal à dedutibilidade dos royalties.*

O voto condutor do acórdão recorrido afirma, sim, a razoabilidade do entendimento expresso na Solução de Consulta COSIT nº 182/2019, anotada nos seguintes termos em face da constatação de que *a Administração se dobrou à tese defendida pela recorrente*:

O entendimento adotado na solução de consulta não se afasta daquilo que se verifica ordinariamente na legislação tributária, pois, quando se pretende estender o alcance de uma norma restritiva a pessoas vinculadas, isso é feito de forma expressa, evitando o emprego do vocábulo *sócio*. Utilizam-se, no mais das vezes, expressões como *pessoa ligada*, *pessoa vinculada*, *empresa interdependente* etc. É usual, nesses casos, a inserção de dispositivos explicitando o que se deve entender pelas respectivas expressões.

São exemplos disso as regras de preço de transferência (art. 23 da Lei nº 9.430/1996), as de valoração aduaneira (arts. 15 a 18 da Instrução Normativa SRF nº 327/2003) e as de fixação de base de cálculo do IPI quando a operação for praticada entre empresas interdependentes (art. 42 da Lei nº 4.502/1964).

No caso dos autos, como demonstram os quadros de fls. 3.319, 3.321 e 3.324, os royalties foram remetidos para a TCF Hungary, que não participava do quadro societário da recorrente, embora pertencesse ao mesmo grupo econômico; e para a TCFIC que era sócia, conforme demonstram o contrato social e as alterações juntadas aos autos. Portanto só em relação aos valores pagos a esta última prevalece a regra de indedutibilidade, que se aplica tanto ao sócio pessoa física ou quanto ao sócio pessoa jurídica, pois onde a lei não distingue ao intérprete não é dado distinguir.

Mas isto não permite concluir que o Colegiado *a quo* decidiu, no recorrido, que somente os royalties pagos a sócios, assim compreendidos aqueles que participam diretamente do quadro societário do sujeito passivo pagador dos royalties, se sujeitam à vedação legal de dedutibilidade. A decisão é no sentido da dedutibilidade em face de acusação fiscal que aponta pagamentos a quem não é sócio, apesar de pertencer ao mesmo grupo econômico, e não exterioriza tese que afaste a indedutibilidade de royalties pagos a quem não é sócio com participação direta no capital, mas apresenta condições outras que não apenas pertencer ao mesmo grupo econômico.

E isto porque a decisão do Colegiado *a quo* tem em conta a situação fática que lhe foi apresentada na acusação fiscal relatada no acórdão recorrido: pagamentos de royalties a sócios em razão de contrato firmado com TCF Hungary Film Rights Exploitation Limited Liability Company. Vê-se que a acusação fiscal, dirigida à exigência de Contribuição por Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, mais se prende a caracterizar os valores pagos como royalties, e ao final apenas consigna que, como *a remessa foi efetuada para sócia da contribuinte*, sua dedutibilidade seria vedada na apuração no lucro tributável, possivelmente por influência da referência antes relatada, a partir da alteração do contrato de licença, de que “*a Licenciante reconhece que a empresa controladora da Licenciante, Twentieth Century Fox Film Corporation, é um membro da ...*”, sem atentar que a maior parte dos pagamentos foram feitos à TCF Hungary e não à TCFIC. Nem mesmo na decisão de 1ª instância a indedutibilidade foi pautada em eventual relação societária diferenciada com TCF Hungary, mas apenas ao pagamento a pessoa jurídica do mesmo grupo econômico. Veja-se:

Quanto à segunda alegação, item “b”, há que se observar o seguinte.

Segundo consta dos autos, a contribuinte efetuou pagamentos a título de royalties (e não aluguéis) à empresa TCF Hungary Film Ltda. Segundo a contribuinte, em 01/10/2014

os direitos detidos pela TCF Hungary foram cedidos para a Twentieth Century Fox Film International, Inc.

Importante observar que essas duas empresas fazem parte do grupo econômico Fox.

A recente jurisprudência do CARF a respeito da indedutibilidade de royalties pagos a outra empresa quando ambas fazem parte de um mesmo grupo econômico alinha-se no sentido da aplicação do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 (artigo 353 do RIR/99).

Por oportuno, transcreve-se a ementa do Acórdão nº 1402-000.905 do CARF (processo administrativo nº 16643.000085/2009-47):

"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" (grifei).

A efetiva ligação entre os envolvidos, seja direta ou indiretamente, afasta a independência comercial entre as partes, fato requerido pelo legislador para a dedução dos royalties.

A finalidade do artigo 353 do RIR/99 é obstaculizar o favorecimento irregular de sócios ou pessoas ligadas em detrimento do Fisco (fato verificado com a redução do lucro tributável da empresa que paga os royalties) ou em detrimento de outros sócios (fato verificado com a redução dos lucros a serem distribuídos).

A utilização de via oblíqua para a redução de tributos, por meio da dedução de royalties com restrição do alcance do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 (artigo 353, inciso I do RIR/99) e admitir que o resultado expressamente vedado em lei (pagamento de royalties a sócios) seja atingido por via indireta, por meio de empresa do mesmo grupo, fere o objetivo do artigo em questão.

Em síntese:

- Os valores remetidos pela contribuinte ao exterior configuram-se como royalties;
- O artigo 353, inciso I, do RIR/99 é aplicável aos casos em que os beneficiários dos royalties são pessoas jurídicas e fazem parte do mesmo grupo econômico da contribuinte.

Dessa forma, por todo o exposto, há que se manter a glosa das despesas a título de royalties na apuração do IRPJ. *(destaques do original)*

Assim, esta Conselheira acompanha o I. Relator em suas conclusões de NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN. No reverso do que decidido no Acórdão nº 9101-006.098, o dissídio jurisprudencial não resta demonstrado em face de paradigma que manteve a exigência diante de glosa que referia pagamentos a controladora indireta, contra recorrido no qual a exigência foi cancelada em face de glosa que referia pagamentos dentro do grupo econômico sem especificar a relação societária entre as partes contratantes.

Com respeito ao recurso especial da Contribuinte, a matéria “limitação da dedutibilidade de royalties pagos a pessoa física” tem sido repetidas vezes conhecida por este

Colegiado com base no paradigma nº CSRF/01-04.629, como se vê nos precedentes nº 9101-003.063, 9101-004.551 e 9101-006.098. Já quanto à matéria “enquadramento das remessas ao exterior como royalties”, não se identificou precedentes a este respeito. O exame de admissibilidade concluiu que a divergência estaria caracterizada em face dos paradigmas nº 105-12.787 e 105-12.788 porque:

1ª Divergência: Enquadramento das remessas ao exterior como royalties

Transcreve-se, a seguir, excertos da exposição da recorrente relativos à demonstração desta divergência:

“12 No tocante ao item (i) acima, ao decidir nesse sentido, a C. Turma a quo deu interpretação distinta da que já foi dada pelo Conselho de Contribuintes em situação semelhante.

13 É o que se extrai dos acórdãos nºs 105-12.787 e 105-12.788 do antigo Conselho de Contribuintes, evidenciado no cotejo analítico entre os acórdãos recorridos e paradigmas:

[...]

14 A situação do caso concreto e dos paradigmas são exatamente as mesmas, tratam de remessas feitas para remuneração do direito de exploração de películas cinematográfica. Confira-se o quadro abaixo que ilustra a identidade fática:

[...]

15 A interpretação dada pelos órgãos julgadores, por outro lado, é completamente divergente. Isso porque, enquanto o v. acórdão recorrido enquadra tais remessas como royalties com base na análise da legislação feita pela C. Turma a quo, o Conselho de Contribuintes interpreta a norma e a faz incidir no caso concreto para afastar o enquadramento das remessas como se royalties fosse e, com isso, permitir a dedução desses valores do cálculo do IRPJ.

15.1 Confira-se os quadros abaixo que evidenciam tal fato:

[...]

16 Está claro que, para situações análogas, foi dada interpretação diversa ao tratamento tributário aplicável aos pagamentos efetuados a título de participação do produtor, uma vez que no acórdão recorrido estes foram tratados como royalties e, nos acórdãos paradigmas, foram reconhecidos como custo operacional. Demonstrada a divergência jurisprudencial, de rigor o conhecimento do Recurso Especial.

Passo à análise.

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

Em todos os casos confrontados, debate-se a questão relativa aos pagamentos feitos em remuneração ao direito de exploração de películas cinematográficas. Conforme se depreende dos excertos do voto condutor proferido nos dois paradigmas indicados, em ambos a fiscalização havia dado a esses valores o tratamento de royalties, à semelhança do que também foi feito no caso dos autos.

E, enquanto no acórdão recorrido esses pagamentos foram tratados como royalties, e, nessa conformidade, considerados indedutíveis quando pagos a sócios da pessoa jurídica, nos acórdãos paradigmáticos eles foram tratados como “como custo

operacional, conforme o artigo 272, inciso II, do RIR/80, com limite de dedutibilidade 60%, sendo incabível o tratamento de 'ROYALTIES' dado a essas quantias, pelo lançamento originário".

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria (Enquadramento das remessas ao exterior como royalties).

No ponto em debate, o Colegiado *a quo* apreciou a confrontação do art. 21, inciso IV da Lei nº 4.506/64, que classifica como aluguéis os rendimentos oriundos de *direito de uso ou exploração de películas cinematográficas*, com o art. 22, alínea "d" da mesma lei, que classifica como royalties os rendimentos decorrentes de *exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra*. O voto condutor do acórdão recorrido traz consignado que:

A solução da controvérsia passa pelo exame do objeto do contrato firmado entre a recorrente e a TCF Hungary.

Em primeiro lugar, o contrato foi denominado como contrato de licença, o qual, à luz da Lei nº 9.610/1998 (regula os direitos autorais), pode ser conceituado como um acordo por meio do qual o titular de um direito (licenciante) concede temporariamente a outrem (licenciado) uma autorização (licença) para usar ou explorar aquele direito, observadas algumas condições, entre as quais pode estar presente uma contraprestação de natureza pecuniária.

Assim dispõe a Lei nº 9.610:

[...]

No caso em exame, o objeto do contrato (fls. 33 a 51) foi definido nos seguintes termos:

3. CONCESSÃO DE DIREITOS: Sujeito às condições e limites estabelecidos no presente instrumento, a Licenciante, neste ato, concede à Licenciada, com relação aos filmes longa metragem, adquiridos ou produzidos pela Licenciante, dos quais a Licenciante detém os direitos de distribuição no Território ("Filme(s)") os direitos exclusivos de distribuição cinematográfica, exibição cinematográfica, distribuição cinematográfica e exibição não cinematográfica, e o direito de sublicenciar esses direitos no Território ("Direitos Concedidos"). (g.n.) (fls. 33 e 34)

A cláusula do contrato acima reproduzida menciona de forma clara que a avença envolve o direito de exibir e distribuir filmes longa metragem.

A Lei nº 9.610, que trata de direitos autorais, põe sob sua proteção as obras cinematográficas. Confira-se:

Art. 7º São **obras intelectuais protegidas** as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

VI - **as obras** audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as **cinematográficas**;

A cláusula contratual *vis-à-vis* as disposições legais acima transcritas leva à conclusão de que o contrato firmado entre a recorrente e TCF Hungary tem por objeto a licença de direitos autorais. O contrato cuida da distribuição e da exibição de obra cinematográfica, bem como autoriza o sublicenciamento do direito de distribuir e de exibir aquelas

mesmas obras. Por outro lado, as obras cinematográficas são classificadas como obras intelectuais, submetidas, por conseguinte, às regras de proteção de direitos autorais.

Tendo o contrato por objeto a exploração de direitos autorais, os respectivos pagamentos se acomodam melhor na definição de royalties do que na de aluguéis, tendo em vista o disposto no art. 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/1964.

À luz desse dispositivo, não parece que se possa dar aos valores remetidos para o exterior o tratamento de aluguéis, sobretudo porque aluguel tem por pressuposto a locação de bem corpóreo infungível. No caso concreto, entretanto, como admite a recorrente, nem todos os filmes eram recebidos ou entregues em mídia física. Portanto, as quantias pagas por força do contrato devem ser tratadas para fins tributários como royalties.

Por essas razões, não há como admitir que os valores remetidos pela recorrente ao exterior sejam equiparados a aluguel. *(destaques do original)*

Nestes termos, o Colegiado *a quo* decide a questão com base nas disposições do contrato de licenciamento aqui em debate. A partir da premissa de que a remuneração acordada se dá pela concessão do *direito de exhibir e distribuir filmes longa metragem*, correspondente a *licença de direitos autorais* de obras cinematográficas, conclui que *os respectivos pagamentos se acomodam melhor na definição de royalties*, até porque *aluguel tem por pressuposto a locação de bem corpóreo infungível* e, no caso, *nem todos os filmes eram recebidos ou entregues em mídia física*.

Os paradigmas nº 105-12.787 e 105-12.788 correspondem a julgamento de recurso de ofício e voluntário, respectivamente, em face de decisão de 1ª instância que analisou uma única exigência que tem em conta o seguinte contexto fático referido no voto do paradigma nº 105-12.788:

A recorrente é uma empresa brasileira de capital estrangeiro, prestadora de serviços de distribuição de filmes cinematográficos junto a empresas de televisão, obtendo pela locação de filmes estrangeiros, suas receitas operacionais.

Por força contratual com sua controladora, que igualmente lhe cede os filmes destinados a locação, da receita bruta total obtida nesta atividade, a recorrente remete mensalmente, 60% (sessenta por cento) da receita bruta total da atividade, para sua controladora situada no exterior.

Contabilmente, a recorrente registra e reconhece como RECEITA BRUTA OPERACIONAL, apenas os restantes 40% (quarenta por cento), alegando que nada paga ao produtor, limitando-se a intermediar o pagamento, que lhe é devido pelo exibidor, recebendo, em contrapartida, do produtor, uma COMISSÃO, que constituiria a sua receita.

A infração cometida estaria vinculada ao art. 272 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 - RIR/80, que assim dispunha:

Art. 272. Na determinação do lucro operacional da distribuição em todo o território brasileiro de películas cinematográficas importadas, inclusive a preço fixo, serão observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.089/70, art. 12):

I - considera-se receita bruta operacional a obtida na atividade de distribuição, excluída, quando for o caso, a parcela da receita correspondente ao setor de exibição (Decreto-Lei nº 1.089/70, art. 12, § 1º);

II - os custos, despesas operacionais e demais encargos, correspondentes à participação dos produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros, não poderão ultrapassar a 40% (quarenta por cento) da receita bruta produzida pelas películas cinematográficas (Decreto-Lei nº 1.089/70, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.429/75, art. 1º, I);

III - não serão dedutíveis na determinação do lucro real do distribuidor, no País, os gastos incorridos no exterior, qualquer que seja a sua natureza (Decreto-Lei nº 1.089/70, art. 12, § 2º).

Parágrafo único. O Ministro da Fazenda poderá reajustar para até 60% (sessenta por cento) o limite de que trata o inciso II deste artigo (Decreto-Lei nº 1.429/75, art. 2º, I).

Tal normatização está situada no Capítulo II que trata do Lucro Operacional, e inserida na Seção IV que, tratando de *Disposições Especiais sobre Atividades e Pessoas Jurídicas*, figura depois das Seções acerca do Lucro Bruto; dos Custos, Despesas Operacionais e Encargos; e dos Outros Resultados Operacionais. No caso, a atividade disciplinada é a *distribuição em todo o território brasileiro de películas cinematográficas importadas, inclusive a preço fixo*, que assim se sujeita a regramento específico sobre a receita da pessoa jurídica e a dedutibilidade de custos por *participação dos produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros*.

Aparentemente a faculdade prevista no parágrafo único do art. 272 foi exercida e o percentual máximo de dedução de *participação dos produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros*, previsto no inciso II acima, foi aumentado para 60%, porque este é o limite de dedutibilidade a todo tempo referido nos julgados.

De plano releva notar que o dispositivo em debate nos paradigmas tem em conta um cenário remoto, no qual se tratava de *distribuição de películas cinematográficas importadas* e cogitava de despesas genericamente decorrentes da *participação dos produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros*, para limitá-las a um percentual da receita bruta.

Os paradigmas não trazem maior detalhamento da acusação original, dado que houve a compreensão anterior de aperfeiçoamento do lançamento pela primeira decisão de 1ª instância, convertendo-se o primeiro recurso voluntário interposto em impugnação e restituindo-a à 1ª instância, que assim proferiu a decisão examinada em sede de recursos de ofício e voluntário.

O relatório dos paradigmas refere como objeção do sujeito passivo, naqueles autos, o fato de que *a única alegação oposta ao direito da recorrente foi a suposta impossibilidade de remessa, ao produtor, da parcela de 60%, a que se refere o art. 272 do RIR/80*, inclusive sem qualquer debate quanto à possibilidade acerca da correção monetária estar incluída na base de cálculo daquele percentual. Não se discute, em nenhum dos julgados, se a classificação fiscal desta parcela de 60% como royalties impediria a dedução desses valores em face da receita da atividade. Mas isto porque, como indicado acima, o sujeito passivo havia registrado como receita apenas 40% dos valores contratados, e possivelmente os outros 60% transitaram em contas de obrigação em favor do *produtor*, razão pela qual o enfoque dos julgados está em definir qual a receita da atividade da pessoa jurídica, e como seria determinado o limite de 60%.

Houve, inclusive, diligência para realização de perícia requerida pelo sujeito passivo, especialmente para distinguir receita e correção monetária auferidas. Nesta perícia está

registrada a juntada de *Contratos de Sublocação e Licença para exibição de filmes cinematográficos*, mas sem qualquer digressão a respeito de seu conteúdo. Na sequência deste ponto do relatório consta que o recurso voluntário tomado como impugnação recebeu a segunda decisão de 1ª instância na qual se consignou, dentre outros aspectos, que:

Quanto ao mérito, não cabe razão ao recorrente sobre a conceituação de receita bruta operacional, que no caso deveria ter sido considerada como a receita total dos contratos de locação das películas cinematográficas, e que a parte destinada a participação do produtor deveria ter sido contabilizada como custo operacional, conforme o artigo 272, inciso II, do RIR/80, com limite de dedutibilidade de 60%, sendo incabível o tratamento de "ROYALTIES" dado a essas quantias.

Infere-se que a autoridade julgadora discordou do procedimento do sujeito passivo de considerar como receita da atividade apenas 40% da remuneração recebida em razão dos contratos, e ao afirmar como tal a *receita total dos contratos de locação das películas cinematográficas*, permitiu a dedução da *participação do produtor* no limite de 60% daquela receita. A impossibilidade de *tratamento de "royalties" dado a essas quantias* é reafirmada como mera objeção ao procedimento escritural adotado pelo sujeito passivo, sem qualquer especificação neste sentido.

De todo o exposto, infere-se que a discussão estabelecida nos paradigmas dizia respeito, apenas, à natureza da receita recebida pelo sujeito passivo autuado: se o total recebido seria receita de contrato de locação, ou se parte dele poderia ser concebido como *royalties* recebidos para destinação ao produtor das películas. Poder-se-ia cogitar que, se admitida esta segunda hipótese, o valor destinado ao produtor das películas não se sujeitaria ao limite de 60% da receita para fins de dedutibilidade, e talvez houvesse incidência diferenciada na fonte por ocasião de sua remessa ao beneficiário, como indica a ementa da decisão de 1ª instância lá relatada:

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

- Tributa-se o lucro real decorrente do ajuste do lucro líquido, pela adição dos valores da participação dos produtores e/ou intermediários estrangeiros, excedentes de 60% da receita bruta produzida pelas películas cinematográficas.
- A tributação da participação dos distribuidores e/ou intermediários do exterior na receita bruta oriunda de películas cinematográficas importadas rege-se pelas disposições contidas no artigo 272 e incisos do Regulamento do Imposto de Renda.
- As importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, como rendimento da exploração de películas cinematográficas, estão sujeitas ao imposto de 25% na fonte, sempre que a média das remessas em um triênio exceder a 12% do capital e reinvestimentos registrados no Banco Central do Brasil.

Contudo, aquelas cogitações não encontram qualquer abordagem nos paradigmas. Diante dos poucos elementos acerca da problemática em torno dos pagamentos feitos em remuneração ao direito de exploração de películas cinematográficas, somente se pode cogitar que atribuir a tais pagamentos o tratamento de *royalties* significava, apenas, considera-los despesa da pessoa jurídica, e não repasse de receita, exigindo-se o reconhecimento, como tal, de toda a remuneração contratualmente acordada.

No paradigma nº 105-12.787, diante da exoneração parcial do crédito tributário lançado por razão que não é explicitada no seu relatório, a decisão se refere, apenas, ao recurso de ofício, frente ao pleito do sujeito passivo de que a decisão seja mantida *na parte em que reconhece que a parte paga ao produtor do filme pelo seu distribuidor não caracteriza o pagamento de “royalties”*. Deduz-se, do antes inferido, que consequência da decisão de considerar o total recebido como receita de contrato de locação, a remessa ao *produtor do filme pelo seu distribuidor* seria custo de *exploração de películas cinematográficas*, com dedução limitada a 60%, e não *royalties*, mas assim concebido na escrituração original do sujeito passivo como obrigação decorrente de repasse de valores recebidos, sem reconhecimento contábil da receita.

O voto condutor do paradigma nº 105-12.788, diante destas circunstâncias, nega provimento ao recurso de ofício assim se manifestando sob a decisão de 1ª instância:

[...]

Entende que a receita a receita de contratos de exibição de películas cinematográficas estrangeiras, com as redes televisão, constitui a receita bruta operacional da fiscalizada, e a parte destinada à participação do produtor deve ser contabilizada como custo operacional, com limite de dedutibilidade de 60%, conforme prescreve o art. 272, inciso II, do RIR/80.

Afasta o tratamento de “ROYALTIES” dado a essas quantias.

Apoiando-se no Laudo Pericial elaborado, e não considerando a atualização monetária dos contratos de exibição de películas cinematográficas, como receita bruta operacional, para fins de participação do produtor estrangeiro, é recalculada a participação admitida até 60% da receita bruta, apurando-se novo valor excedente de participação tributável.

Como consequência, é recalculado o imposto de renda, seu adicional, bem como o Imposto Suplementar de Renda, sendo excluída da exigência, os valores objeto do Recurso de Ofício ora sob análise.

A fls. 253, consta resumo da matéria tributável com a exigibilidade mantida.

Verifica-se que a exigência fiscal excluída decorreu principalmente pelo fato de a decisão entender que a parte destinada a participação do produtor deve ser contabilizada como custo operacional, conforme o artigo 272, inciso II do RIR/80, com limite de dedutibilidade de 60%, sendo incabível o tratamento de “ROYALTIES” dado a essas quantias, pelo lançamento originário.

Muito embora não concordando com algumas das posições adotadas pela autoridade julgadora monocrática, no tocante ao objeto do presente recurso de ofício, concordo integralmente, e entendo que a decisão recorrida deva ser mantida, na forma em que as exigências foram excluídas, razão porque voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício. (*destaque do original*)

Já o paradigma nº 105-12.788, analisando o recurso voluntário contra esta mesma decisão, firma o entendimento de que o limite de 60% deve considerar, também, a receita de correção monetária estipulada contratualmente, nos seguintes termos:

Embora errôneo contabilmente o procedimento da recorrente, que deveria considerar e contabilizar como RECEITA BRUTA OPERACIONAL, o total recebido dos exibidores, para posteriormente registrar como custo ou despesa, o valor correspondente a participação do produtor estrangeiro, ao menos quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o resultado tributável, em princípio, não seria diferente.

Descabida entretanto a pretensão da recorrente de considerar como receita bruta somente o percentual de 40%, pela igualmente errônea interpretação dada ao artigo 272 do RIR/80.

A decisão de primeira instância, embora admitindo que a parcela remetida ao produtor estrangeiro, correspondente a 60% da receita bruta total, ao invés de caracterizar pagamento de “royalties”, como considerado no lançamento originário, deveria ser considerada e aceita como custo/despesa, apura matéria tributável, em função de atualização monetária recebida pela recorrente, como veremos.

Ocorre que, como apurado e comprovado pela fiscalização, tanto por ocasião do lançamento originário, como por ocasião da realização da perícia contábil, a empresa, ao firmar os contratos de aluguel de filmes com os exibidores, previa, além do preço, ainda o pagamento de atualização monetária, com base na variação da OTN.

A recorrente alegava que o preço corrigido monetariamente, seria o preço ajustado inicialmente entre as partes, apenas com seu valor real corrigido não tendo qualquer fundamento econômico ou jurídico a distinção entre receita de aluguel dos filmes e respectiva correção monetária.

A autoridade julgadora monocrática discorda daquele entendimento, considerando que o valor das variações monetárias percebidas pela empresa, não poderiam ser consideradas como receita bruta operacional, para efeitos de custo/despesa operacional, como definido pelo artigo 272, inciso I, do RIR/80, por não se caracterizarem como obtidas na atividade de distribuição.

Passando a considerar os valores trazidos ao processo pela perícia contábil realizada, na parte que divergia dos anteriormente constantes do processo, a decisão recorrida, e levando em consideração os valores originais efetivamente recebidos, apura novos valores sujeitos a tributação, conforme apresentado no relatório.

Discordo daquele entendimento, pois considero a correção monetária, tal como se apresenta no presente processo, como mera atualização de valores contratados, dando ao capital o mesmo valor que tinha quando da contratação do negócio, devendo portanto ser considerada como receita bruta operacional, para fins de medir a participação dos produtores das películas cinematográficas estrangeiras. (*destaques do original*)

Assim, considerando os cálculos do laudo pericial juntado aos autos, a conclusão do paradigma nº 105-12.788 é por dar provimento ao recurso voluntário, ampliando o limite de dedução da *participação do produtor estrangeiro*, e evidenciando que a conduta do sujeito passivo, de reconhecer como receita da atividade apenas 40% do valor acordado contratualmente, não afetou a determinação do lucro tributável.

De todo o exposto, infere-se que possivelmente o lançamento originário adicionava ao lucro tributável os valores recebidos e não contabilizados como receita – como consignado no voto do paradigma nº 105-12.788 *a recorrente registra e reconhece como RECEITA BRUTA OPERACIONAL, apenas os restantes 40% (quarenta por cento), alegando que nada paga ao produtor, limitando-se a intermediar o pagamento, que lhe é devido pelo exibidor* – e do crédito tributário exigido foi exonerada em 1ª instância a parcela decorrente da admissibilidade da dedução dos valores repassados como custo, mas limitado a 60% da receita sem o acréscimo da correção monetária, e em 2ª instância o restante da exigência também foi cancelada, ao se admitir a correção monetária no cálculo do limite de 60%.

Do exposto, três dessemelhanças significativas podem ser identificadas entre os paradigmas e o recorrido: 1) a discussão nos paradigmas diz respeito à definição da receita

recebida pela contratada, locadora (ou sublocadora) e licenciadora *para exibição de filmes cinematográficos*, sendo que a expressão “royalties” é usada, sem maior rigor técnico, como representação do valor devido ao *produtor*, intermediado pela distribuidora e recebido do *exibidor*, ao passo que o acórdão recorrido se debruça justamente sobre a natureza das despesas do contratante, que paga pelo uso contratado; 2) nada nos paradigmas refere direitos cedidos, até porque à época (exercícios 1983 a 1987) a contratação possivelmente dizia respeito às mídias físicas, ao passo que o recorrido decide a questão destacando que não se trata, nestes autos, de locação de bem infungível; e 3) a discussão submetida ao Colegiado *a quo* tem em conta dispositivos da Lei nº 4.506/64, que sequer é referida dentre os fundamentos legais do art. 272 do RIR/80, e isto porque tal dispositivo se presta a definir o tratamento tributário da receita auferida e não a natureza dos gastos dedutíveis para a locadora, gastos estes referidos no dispositivo de forma genérica para definição, apenas, do limite de dedutibilidade em razão da receita auferida.

Por todo o exposto, alcança-se a mesma conclusão do I. Relator: *é impossível atestar a divergência alegada*.

Observe-se, por fim, que ao final de sua argumentação de mérito nesta matéria, a Contribuinte consigna que:

42 Por fim, embora o v. acórdão não tenha enfrentado esse argumento, o que também foi objeto de Embargos de Declaração, há que se reiterar que há dispositivo legal expressamente autorizando a dedução das despesas de remuneração do direito de exploração de filmes, qual seja, o artigo 12 do Decreto-lei n.º 1.089/90¹⁰, que estabelece que custos/despesas com os Licenciamentos estrangeiros não podem ultrapassar 60% da receita bruta previstos nesse dispositivo, termos respeitados integralmente pela Recorrente.

Os embargos foram, de fato, opostos, mas rejeitados nos seguintes termos:

Neste primeiro ponto do recurso a Embargante reclama de uma pretensa omissão do acórdão embargado em se pronunciar sobre uma específica alegação de defesa suscitada no Recurso Voluntário no sentido de que, para as empresas que têm por objeto a exploração de películas cinematográficas estrangeiras, a legislação tributária fixaria percentual máximo que não pode ultrapassar a 60% da receita bruta da distribuidora brasileira, a ser deduzido do valor pago ao licenciante no exterior. Tal disposição se encontraria prevista na própria Lei nº 4.506/64 e foi modificada pelo Decreto-lei nº 1.089/1970, que permanece em vigor, alegação sobre a qual a decisão teria silenciado.

Ocorre que tal regramento mencionado foi estritamente observado pela auditoria fiscal, já que os dispositivos normativos mencionados pela Embargante são fundamento legal dos artigos do Regulamento do Imposto de Renda utilizados como embasamento legal no presente caso. É o que se verifica, claramente, dos seguintes trechos do Termo de

¹⁰ Art 12. Na determinação do lucro operacional da distribuição em todo território brasileiro de películas cinematográficas importadas, inclusive a preço fixo, os custos, despesas operacionais e demais encargos, correspondente a participação dos produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros, não poderão ultrapassar 60% (sessenta por cento) da receita bruta produzida pelas películas cinematográficas. (Vide pelo Decreto-Lei nº 1.429, de 1975)

§ 1º Considera-se receita bruta, para os fins deste artigo, a obtida na atividade de distribuição, excluída, quando for o caso, a parcela da receita correspondente ao setor de exibição.

§ 2º Não serão dedutíveis do lucro tributável do distribuidor, no País, os gastos incorridos no exterior, qualquer que seja a sua natureza.

Verificação Fiscal (fls. 3.289 e ss), ora destacados para chamar a atenção para os referidos dispositivos:

[...]

Dessa forma, não há como não concluir que a fiscalizada efetua pagamentos a título de royalties.

[...]

Aplica-se ao caso em questão os arts. 352 e 353 do RIR/1999, por se tratar de Royalties, como demonstrado acima, e os arts. 401, 706 e 707, **não sendo excludentes e sim aplicados conjuntamente**, abaixo transcritos:

Art. 352. 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).

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

Art. 401. **Na determinação do lucro operacional da distribuição em todo o território brasileiro de películas cinematográficas importadas**, inclusive a preço fixo, serão observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.089, de 2 de março de 1970, art. 12):

I — considera-se receita bruta operacional a obtida na atividade de distribuição, excluída, quando for o caso, a parcela da receita correspondente ao setor de exibição (Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, art. 12, § 1º);

II — **os custos, despesas operacionais e demais encargos, correspondentes à participação dos produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros, não poderão ultrapassar a quarenta por cento da receita bruta produzida pelas películas cinematográficas (Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.429, de 2 de dezembro de 1975, art. 1º, inciso I);**

(A Portaria MF 529/75 elevou para 60% o limite).

III — não são dedutíveis na determinação do lucro real do distribuidor, no País, os gastos incorridos no exterior, qualquer que seja sua natureza **(Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, art. 12, § 2º).**

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se à exploração e distribuição, no País, de videoteipes importados.

§ 2º O Ministro de Estado da Fazenda poderá reajustar para até sessenta por cento o limite de que trata o inciso II deste artigo (Decreto-Lei nº 1.429, de 1975, art. 2º, inciso I).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às obras audiovisuais cinematográficas produzidas com os recursos de que trata o art. 707, **ficando estabelecido que os custos, despesas operacionais e demais**

encargos, correspondentes à participação de coprodutores estrangeiros, não poderão ultrapassar a sessenta por cento da receita bruta produzida pelas obras audiovisuais cinematográficas.

Art. 706. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, como rendimento decorrente da exploração de obras audiovisuais estrangeiras em todo o território nacional ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo (Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, § 1º, inciso I, Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, art. 13, Decreto-Lei nº 1.741, de 27 de dezembro de 1979, art. 1º, Lei nº 8.685, de 1993, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28).

[...]

Art. 707. Os contribuintes do imposto poderão beneficiar-se de abatimento de setenta por cento do imposto devido, desde que invistam na co-produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, em projetos previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, (...)

[...]

O art. 401 trata da determinação do Lucro Operacional, não se referindo às condições para a dedutibilidade a que se referem os arts. 352 e 353, e o art. 706 determina a alíquota aplicável. **Tratam de regramentos que não são excludentes, pelo contrário.**

Percebe-se então que a auditoria fiscal não vislumbrou qualquer irregularidade com relação ao limite de dedução de custos de 60% da receita bruta operacional - muito embora tenha feito menção de que no “dossiê da programação” tenham sido aventados “*indícios de que o valor do Custo dos Serviços Prestados sob a rubrica "Royalties e Assistência Técnica — EXTERIOR" excedo o limite legal de dedutibilidade correspondente a 60% da Receita Bruta produzida pelas películas cinematográficas*”.

Na verdade o problema foi outro, e esbarrou na questão atinente à natureza do pagamento feito pela Embargante à TCFIC e na condição desta última em relação à Embargante. Considerando, o voto, que os pagamentos tem natureza de royalties, e não de aluguéis, como queria a defesa, e que a TCFIC é sócia estrangeira da Embargante, tais circunstâncias é que levaram o colegiado a considerar prejudicada a dedutibilidade dos respectivos custos.

Isso fica bem claro pela leitura dos seguintes trechos do voto (destaques do original):

[...]

Nos termos do Código de Processo Civil, somente quando o julgador não enfrenta todos os argumentos deduzidos pela parte, **capazes de infirmar sua conclusão**, é que cabe o remédio jurídico de que lançou mão a defesa.

[...]

A reclamação da Embargante deve ser, portanto, rejeitada.

Esta percepção de os regramentos limitadores da dedução dos pagamentos em questão não serem excludentes reforça a conclusão de que os paradigmas indicados não se prestam à caracterização do dissídio jurisprudencial, pois debatem apenas a aplicabilidade de um

dos limites e não se manifestam sobre aquele aqui aplicado, nem mesmo para excluí-lo como aplicável na hipótese sujeita à regra do Decreto-lei nº 1.089/70.

Com estes acréscimos, portanto, esta Conselheira acompanha o I. Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, apenas com respeito à “limitação da dedutibilidade de royalties pagos a pessoa física”.

E, no mérito, esta Conselheira também acompanha o I. Relator em sua conclusão, reiterando aqui os fundamentos expressos no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.098¹¹:

No que diz respeito à aplicabilidade da restrição apenas aos *royalties* pagos a sócio pessoa física, a Contribuinte não inova em sua defesa assim refutada no voto condutor do Acórdão nº 9101-003.063:

Em relação ao fato de os royalties terem sido pagos à sua controladora indireta (IBM USA), a contribuinte alega, em síntese, que a vedação trazida pelo artigo 71, parágrafo único, alínea "d" da Lei 4.506/64 não se aplica a pagamentos efetuados a sócios pessoas jurídicas; que o RIR/99, no inciso I de seu art. 353, introduziu após a palavra "*sócios*" o aposto "*pessoas físicas ou jurídicas*", que não consta da norma legal, extrapolando o conteúdo da lei, e incorrendo em ilegalidade; que a interpretação contida no acórdão recorrido conduz a resultado absurdo: os royalties pagos a sócios estrangeiros poderiam ser deduzidos sob certas condições (Lei nº 8.383/1991, art. 50), ao passo que esses mesmos royalties seriam indedutíveis se pagos à sócia pessoa jurídica brasileira; e que se a alínea "d" do parágrafo único do referido art. 71 tratasse de pessoas jurídicas, ficariam totalmente sem sentido as previsões da alínea "e", que elenca as hipóteses específicas de indedutibilidade no caso de pagamentos a pessoas jurídicas.

Eis a redação do dispositivo legal objeto de controvérsia, em negrito:

Lei 4.506/64

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

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

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;

b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;

¹¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, votando pelas conclusões os Conselheiros Livia De Carli Germano e Gustavo Guimarães Fonseca.

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

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

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

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

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

Cabe registrar que o art. 50 da Lei 8.383/1991 autorizou a dedução dos royalties previstos na alínea "e" acima transcrita, sob certos limites e condições.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, ao tratar da alínea "d" acima transcrita, realmente acrescentou o aposto "*peças físicas ou jurídicas*" após a palavra "*sócios*":

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

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

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

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

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

[...]

Parágrafo único. O disposto na alínea "b" do inciso III deste artigo não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial-INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

O acórdão recorrido não vislumbrou a alegada ilegalidade do Decreto nº 3000/1999:

Com a devida vênia, não consigo vislumbrar qualquer argumento, gramatical, semântico ou jurídico capaz de invalidar o disposto em regulamento, até porque os dois comandos dizem exatamente a mesma coisa.

É evidente que a lei, ao dizer "sócios", se refere a qualquer tipo de pessoa com participação na sociedade e não somente às pessoas físicas.

O comando legal é claro e diz que são indedutíveis os royalties "pagos a sócios". O fato de, na sequência, existir a menção a "parentes ou dependentes" apenas demonstra a teleologia da norma, que buscou ser o mais ampla possível, até porque a partícula "e", na língua portuguesa, não serve como condicionante, mas como adição a conceitos já expressos.

Em síntese, nenhum sócio ou dirigente, inclusive eventuais parentes e dependentes, quando existirem, poderão receber royalties dedutíveis para fins de IRPJ. O pagamento dos valores, por óbvio, decorre de liberalidade da empresa, desde que observadas as limitações legais para a dedutibilidade.

[...]

É importante destacar que o CARF, enquanto órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, pertencente à Administração Pública Federal, não pode negar validade a um decreto editado pelo Presidente da República.

Nesse mesmo passo, o atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, estabelece no art. 62 de seu Anexo II que "fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade".

Ainda que a alegação seja de ilegalidade do decreto, por extrapolar a lei, esse tipo de questionamento implica reflexamente em alegação de inconstitucionalidade, pois é a constituição que impõe limite para expedição de decreto pelo Presidente da República (CF, art. 84, IV fiel execução da lei), de modo que o reconhecimento de que um decreto foi além dos limites legais implicaria, inevitavelmente, no reconhecimento de sua inconstitucionalidade.

Há que conhecer também do inciso II do parágrafo único do art. 48 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009, que seria incluído pelo art. 16 da Lei nº 12.833, de 20/06/2013, para tratar de prerrogativas do **Conselheiro** integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, mas que foi vetado.

“Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF:

(...)

II - emitir livremente juízo de **legalidade de atos infralegais** nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento.”

As razões do veto são eloquentes e falam por si mesmas:

“O CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.”

Mesmo diante das observações acima, cabe esclarecer que o art. 353, I, do RIR/99, ao esclarecer que a vedação em pauta abrange tanto sócios pessoas

físicas, quanto sócios pessoas jurídicas, não incorre nas contradições apontadas pela contribuinte.

Esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao proferir o Acórdão nº 9101-001.908, de 13/05/2014, já encontrou a melhor solução para as questões suscitadas pela contribuinte em relação às disposições do art. 353 do RIR/99:

Não se trata, como poderia parecer, de concluir genericamente que os royalties de qualquer tipo, pagos a sócios, são sempre indedutíveis, pois uma conclusão dessa ordem resulta em considerar inútil a restrição veiculada pela alínea “b” do inciso III.

De fato, a “pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto”, referida no inciso III, “b”, é elemento do conjunto “sócio, pessoa física ou jurídica” contida no inciso I. Assim, despicinda seria a vedação do inciso III, “b”, pois abrangida sempre pela vedação do inciso I, mais ampla.

Nessa ordem de ideias, o inciso III só pode ser entendido como excepcionado, para particularizar, a vedação do inciso I.

Explicitando:

Os royalties pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, são indedutíveis, exceto quando se tratar de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria, que só serão indedutíveis se pagos por filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz, ou pagos 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.

A conclusão do acórdão guerreado foi em sentido oposto a essa interpretação, pois, assentou que os royalties em questão não se compreendem no inciso III (não decorrerem de uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria), e por isso não são indedutíveis.

Ora, o simples fato de os royalties questionados serem pagos a sócio (pessoa física ou jurídica) os insere na regra de indedutibilidade, da qual poderiam ser excluídos (se não fossem pagos a controladora no exterior) se se tratasse de royalties pagos pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria.

A vedação contida no inciso III do art. 353 do RIR/99 só pode ser entendida como uma exceção ao inciso I do referido artigo. E o mesmo se pode dizer das alíneas “d” e “e” do parágrafo único do art. 71 da Lei 4.506/1964.

A regra geral é no sentido de que os royalties pagos a pessoas ligadas são indedutíveis, mas há exceções.

Quando a lei diz que “royalties” pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio são indedutíveis quando pagos a pessoas ligadas no exterior, ela diz implicitamente que esses mesmos tipos de royalties são dedutíveis quando pagos a pessoas ligadas no Brasil (salvo se a indedutibilidade tiver outra motivação, p/ ex., a falta de necessidade da despesa, a artificialidade da despesa criada por planejamento fiscal, etc., situações que podem afastar o enquadramento no art. 71, “a”, da Lei 4.506/1964, reproduzido no art. 352 do RIR/99, independentemente do enquadramento nas alíneas do parágrafo único do mesmo art. 71).

Vale novamente lembrar que o art. 50 da Lei 8.383/1991 autorizou a dedução desses tipos de royalties mencionados acima, mesmo quando pagos a pessoas ligadas no exterior, desde que observados determinados limites e condições.

Então, não há nenhuma das contradições apontadas pela contribuinte.

A interpretação acima não dá margem para que se permita a dedução de royalties pagos à controladora estrangeira sob certas condições, e não se permita a dedução de royalties nessas mesmas condições, quando eles são pagos à controladora brasileira.

Também não há a alegada inutilidade da alínea "e" do parágrafo único do art. 71 da Lei 4.506/1964, por se considerar que a alínea "d" trata de pessoas jurídicas.

Como já mencionado, a alínea "d" trata dos royalties em geral, prevendo sua indedutibilidade quando pagos a pessoas ligadas, enquanto que a alínea "e" trata de royalties específicos, admitindo a possibilidade de sua dedução mesmo quando pagos a pessoas ligadas, com maiores condicionantes quando pagos a empresas no exterior.

Ou seja, a alínea "d" traz uma regra geral para todos os royalties e a alínea "e" traz regra específica para os royalties de patentes e marcas. Havendo norma específica, pelo princípio da especialidade, esta prevalece sobre a norma geral (obviamente, quando se tratar de royalties de patentes e marcas), não se podendo alegar a inutilidade da alínea "e".

Ademais, o argumento da "letra morta" da alínea "e" também cai por terra ao se constatar que ele igualmente seria válido para a interpretação proposta pelo contribuinte para a alínea "d" (apenas aplicável a pessoas físicas), pois o item 2 da letra "e" fala em "pessoa com domicílio no exterior" e **esta pessoa pode ser também pessoa física**. Ou ainda, se a letra "e" é vazia de significado, então o será seja em se entendendo como o contribuinte, seja em se entendendo como o Decreto Presidencial.

Os incisos I e III do art. 353 do RIR/99 comportam exatamente esse mesmo raciocínio.

O que seria contraditório, e sem justificativa razoável, é pensar que a vedação para dedução dos royalties em geral, quando pagos para pessoas ligadas, conforme previsto na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei 4.506/1964, abrange apenas sócios pessoas físicas. O acórdão recorrido, ao examinar questão sobre o fato de os royalties terem sido pagos à pessoa jurídica controladora indireta (IBM USA), traz observações relevantes a esse respeito:

Se a vedação expressamente alcança os parentes e dependentes dos sócios, que seriam, no entendimento da lei, vetores oblíquos dos pagamentos, ou seja, receptores de valores que beneficiariam, pela via indireta, os titulares da empresa, qual seria a correta exegese em relação ao controlador indireto sediado no exterior?

É inviável, ilógico e juridicamente incorreto afastar, a partir de tal premissa, o alcance da norma no que diz respeito ao controlador da própria empresa.

O controlador, ainda que indireto, tem total interesse na atividade econômica e nos resultados da controlada. E mais, detém poder para decidir sobre pagamentos, contratos e demais compromissos jurídicos e financeiros, ao contrário dos parentes e dependentes, que não possuem tal capacidade.

Ou seja, se a norma restringe, para fins tributários, o pagamento feito por mera liberalidade sempre que os destinatários são parentes, qual seria a interpretação na hipótese de o beneficiário ser o próprio controlador, vale dizer, a matriz do grupo econômico?

Independente do arranjo societário (cuja atual dinâmica e internacionalização não poderia ser prevista pelo legislador, em 1964!), a teleologia, o objetivo e a razão de ser da norma não podem ser outros senão o de evitar a manipulação do resultado, mediante pagamentos a sócios ou quaisquer beneficiários em favor destes.

A norma busca vedar, em sentido amplo, a destinação irregular de royalties em benefício dos sócios ou de pessoa que lhe faça as vezes, em prejuízo do Fisco ou mesmo de outros sócios minoritários. Se isso vale, inclusive, quando o beneficiário não compõe a estrutura da corporação nem detém poderes de decisão (como no caso de parentes e dependentes), com mais força e razão o comando se aplica ao controlador indireto, notadamente quando todos os envolvidos são subsidiárias integrais deste.

Neste ponto, a questão me parece cristalina: não se trata de lacuna ou omissão legal, mas sim de situação perfeitamente enquadrada na dicção e vontade do legislador, que, por óbvio, não possui dons premonitórios capazes de conhecer, muito antes da realidade fática, as inúmeras variantes que hoje existem nas relações societárias internacionais.

Esse tema também não é estranho ao CARF, posto que já se decidiu pela indedutibilidade quando os pagamentos são efetuados entre empresas do mesmo grupo econômico:

[...]

Portanto, não há como acolher o argumento de que a vedação contida na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei 4.506/1964 alcança apenas sócio pessoa física.

Caso não fosse assim, bastaria se interpor uma pessoa jurídica entre o pagador e a pessoa física e a norma antielisiva seria contornada.

Ademais, tanto a atual Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404, de 15/12/1976, quanto a antiga, Decreto-Lei nº 2.627, de 26/09/1940, vigente muito antes da Lei nº 4.506/1964, já tratavam o termo sócio para designar tanto pessoas físicas como pessoas jurídicas. Analogamente é o tratamento dado pelo Código Civil vigente, a Lei nº 10.406, de 10/01/2002, quanto o anterior Código Civil de 1916, que empregam a palavra 'sócio' abrangendo pessoas naturais e sociedades. Portanto, à época de publicação da lei em questão e durante todo o período que se passou até hoje, entende-se por sócio os seres humanos e as empresas.

Desse modo, também NEGADO provimento ao recurso especial da contribuinte em relação a essa segunda divergência. *(destaques do original)*

Evidente está que a interpretação prevalente nesta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais evoluiu para além daquela reportada pela Contribuinte, consubstanciada em acórdão de 2003, bem como que não tem lugar, aqui, a aplicação de decisão judicial proferida pelo Tribunal Regional da 3ª Região e pautada em negativa de aplicação a dispositivo do Decreto que aprova o Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Por todo o exposto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, na parte conhecida.

Nestes autos, a Contribuinte deduz os mesmos argumentos apreciados no precedente citado e, inclusive, também refere decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que, em sede de agravo compreende plausível a extensão a pessoas jurídicas contida no art. 353, I do RIR/99 não teria amparo legal, e confirma tutela antecipada concedida em 1ª instância para que o sujeito passivo não se veja desprovido *da disponibilidade imediata dos recursos* exigidos em lançamento. Consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 3ª Região permite constatar que a PGFN não logrou reverter a tutela antecipada porque o recurso especial interposto não foi conhecido, bem como que a ação judicial ainda não foi julgada em 1ª instância, estando sob conversão em diligência desde meados de 2020.

Nada há, portanto, que imponha uma solução distinta da adotada nos precedentes referidos.

Assim, sob estes fundamentos, é a ocasião de esta Conselheira acompanhar o I. Relator em suas conclusões, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na parte conhecida.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Em que pese o muito bem escrito e fundamentado voto do ilustre conselheiro relator, apresento aqui declaração de voto em sentido divergente no que tange à indedutibilidade dos royalties pagos a sócia pessoa jurídica.

Em primeiro lugar, é importante destacar o dispositivo legal que rege a matéria, isto é, o artigo 71 da Lei n. 4.506/64, que assim dispõe:

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; (grifos nossos)

A partir da análise do referido dispositivo legal, nota-se que a indedutibilidade se aplica aos royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.

Aqui surge a dúvida se a vedação se aplicaria tão somente aos sócios pessoas físicas ou também se aplicaria aos sócios pessoas jurídicas. A dúvida surge em virtude do artigo também se referir a figura dos dirigentes de empresa, que serão sempre pessoas físicas, bem como aos parentes ou dependentes, cujo conteúdo semântico somente se aplica às pessoas físicas.

O texto legal do artigo 71 da Lei n. 4.506/64 foi repetido na íntegra em versões anteriores do Regulamento do Imposto de Renda, a bem saber: o Decreto nº 58.400/1966 (RIR/1966), o Decreto nº 76.186/1975 (RIR/1975) e o Decreto nº 85.450/1980 (RIR/1980).

Somente com a edição do Decreto nº 1.041/1994 (RIR/1994) é que surge o detalhamento de que a expressão sócios se refere a pessoas físicas ou jurídicas, conforme abaixo:

Art. 292. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506/64, art. 71, parágrafo único):

*I - os royalties **pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas**, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; (grifos nossos)*

E desde então os regulamentos posteriores têm seguido esse detalhamento, tal qual se observa abaixo:

Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999)

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

*I - os royalties **pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas**, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; (grifos nossos)*

Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018)

Art. 363. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g”):

*I - os royalties **pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas**, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; (grifos nossos)*

Essa evolução normativa é relevante para identificarmos o momento em que houve a inclusão do detalhamento de que a indedutibilidade se aplica a sócios pessoas físicas ou jurídicas, de forma que seria possível discutir se o ato infralegal foi além ou não do dever de regulamentar uma lei.

Mas voltando ao texto legal que continua vigente até hoje, é importante observar que José Luiz Bulhões Pedreira já havia tecido comentários à referida indedutibilidade no seguinte sentido:

9.50 (13) RESTRIÇÕES RELATIVAS AO BENEFICIÁRIO – Em função das relações entre fonte pagadora e o beneficiário do rendimento, a lei contém as seguintes restrições à dedutibilidade dos royalties:

*I – não são dedutíveis os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes (L 4.506, art. 71, par. ún., RIR, art. 74, par. ún., c). **A restrição somente existe quando o beneficiário é pessoa física** (v. § 7.40 (11); (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: APEC, 1969. p. 9-19).*

Dessa forma, a época dos primeiros anos de vigência da Lei n. 4.506/64, o principal doutrinador de imposto de renda entendia que aquela restrição somente se aplicava aos sócios pessoas físicas. Para tanto, ele fazia referência ao item § 7.40 (11) de sua obra, que se refere à distribuição disfarçada de lucros, que seria aplicável tão somente aos recursos pagos pela pessoa jurídica a pessoa física. Trago aqui trecho do referido item demonstrando o pensamento do autor citado:

7.40 (11) (...) A redação da lei mostra que a sua intenção é conceituar distribuição disfarçada apenas quando o adquirente do bem é pessoa física, o que se explica pelo objetivo da lei, que é coibir modalidade de evasão do imposto. Se o adquirente é outra pessoa jurídica, ainda que tenha pago pelo bem preço notoriamente inferior ao de mercado não haverá evasão do imposto, pois quando o adquirente revender o bem pelo valor de mercado ficará sujeito ao imposto que deixou de ser pago na transação anterior. De outro lado, a conceituação de distribuições disfarçadas entre pessoas jurídicas poderia constituir fonte inesgotável de conflitos entre a administração do imposto e os contribuintes, e de insegurança para este, pois razões comerciais legítimas podem justificar que uma empresa aliene bens a outra por valor inferior ao de mercado. Não havendo, no caso, a forma de evasão do imposto que se verifica quando o adquirente do bem é pessoa física, não se justificava estender a conceituação de distribuição disfarçada às operações entre pessoas jurídicas. (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: APEC, 1969. p. 7-35).

Assim, ao fazer referência ao item de distribuição disfarçada de lucros, Bulhões Pedreira assinala que esta não deveria se aplicar a transações entre pessoas jurídicas, sendo que o mesmo raciocínio se aplica à indedutibilidade dos royalties pagos a sócios pessoas jurídicas.

Ao também analisar o alcance da indedutibilidade dos royalties pagos aos sócios, Denis Borges Barbosa pontua que:

Além das condições já citadas, não é dedutível o pagamento de royalties feito a sócios ou dirigentes da empresa, seus parentes e de dependentes (Lei 4.506/64, art. 71, parágrafo único). Uma controvérsia quanto a este ponto tem sido mantida entre a doutrina e o Fisco: tal vedação (que alcança qualquer royalty, inclusive os que não se refiram à propriedade industrial) atinge os sócios pessoas físicas, somente, ou também as pessoas jurídicas?

Entendia a doutrina que a negativa da dedutibilidade consistia uma presunção absoluta de que tal pagamento era uma distribuição disfarçada de lucros; como, à época, a mesma doutrina defendia a tese da inaplicabilidade dos dispositivos que preveem a distribuição disfarçada de lucros às pessoas jurídicas, o corolário era que o dispositivo era adequado somente às pessoas físicas. O entendimento era fortalecido pela redação da alínea, que fala de “dependentes e parentes”, acessórios impossíveis na pessoa jurídica.

Em contrário, porém, havia o pronunciamento oficial expresso no PNCST 102/75. Com a nova regulamentação do instituto da distribuição disfarçada de lucros, com o Dec.-lei 1.598/77, o problema tomou outra forma. O art. 60, §3º, daquele diploma legal explicita que somente pessoas físicas ou, em caso de acionista controlador sediado no exterior, pessoa jurídica, são submetidas ao regime de distribuição disfarçada de lucro.

É de se entender, assim, que a interpretação do PNCST 102/75, no que toca ao ponto, esteja superada. São vedados, somente, os pagamentos de royalties a sócios, dirigentes, seus parentes e dependentes, pessoas físicas. Pode-se entender, igualmente, que é vedado o pagamento de royalties a acionista controlador sito no exterior, mesmo fora dos casos previstos no art. 71, parágrafo único, da Lei 4.506/64, como consequência de novo regime legal; como nota Bulhões Pedreira, a noção de acionista controlador, no caso, é o do art. 243 da Lei das S/A. (BARBOSA, Denis Borges. *Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia*. São Paulo: RT, 1984. p. 28-29).

Como se observa, o referido autor assevera que o dispositivo normativo seria aplicável tão somente aos sócios pessoas físicas, ainda que tenha havido alteração nas regras de distribuição disfarçada de lucros.

Da conjugação dos atos normativos consubstanciados nos regulamentos de imposto renda vigentes até 1994 e da doutrina especializada, verifica-se que a indedutibilidade se aplicava tão somente aos sócios pessoas físicas.

Por outro lado, havia o entendimento em sentido diverso previsto no Parecer Normativo CST 102/1975 e nas redações dos regulamentos do imposto de renda editados a partir de 1994.

Tal assunto foi objeto do Acórdão 89.04.19593-4/RS, de 30.10.1990, da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), no qual se decidiu a indedutibilidade dos royalties pagos aos sócios não se aplica a sócios pessoas jurídicas. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

1. DIREITO TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. 2. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS A TÍTULO DE 'ROYALTIES', PAGAS PELA EMBARGANTE A SUA CONTROLADORA PELA PERMISSÃO DO USO DA MARCA 'ADUBOS TREVO'. 3. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DOS

LANÇAMENTOS, COM BASE NA MUDANÇA DOS CRITÉRIOS JURÍDICO-FISCAIS ADOTADOS QUANDO DA CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS (CTN, ART-146). INAPLICABILIDADE DO ART-176, PARÁGRAFO-1, ALÍNEA-C DO RIR/75 À SOCIO PESSOA JURÍDICA. 'BIS IN IDEM'. 4. APELAÇÃO PROVIDA. (TRF4, AC 89.04.19593-4, TERCEIRA TURMA, Relator GILSON LANGARO DIPP, DJ 12/12/1990)

Embora se trate de precedente bastante citado nas principais obras em que são feitas anotações e comentários ao Regulamento de Imposto de Renda, é importante destacar que há casos recentes julgados no mesmo sentido.

A título de ilustração, merece citação o agravo de instrumento julgado no Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), processo de nº 5001394-39.2017.4.03.0000, cujo julgamento se deu pela 3ª Turma do TRF3 em 08/03/2018, cuja ementa é a seguinte:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO CAUTELAR. IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES PAGOS À SÓCIO PESSOA JURÍDICA. APURAÇÃO DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO. ARTIGO 71 DA LEI 4.506/64. ARTIGO 353, I, DO RIR/99.

1. Consta dos autos que a autora, ora agravada, foi autuada pela dedução supostamente indevida de valores pagos a título de royalties à sua sócia majoritária BMC Software INC., domiciliada nos Estados Unidos da América, quando da apuração do lucro real para fins de imposto de renda do ano-calendário 2011, o que gerou uma diminuição do tributo a ser pago. Os pagamentos feitos pela agravada referem-se à remuneração por licença de software (programa de computador) em favor de sua sócia majoritária BMC Software INC., nos termos do contrato de distribuição celebrado entre ambas, no qual a última, domiciliada nos Estados Unidos da América, outorgou à primeira, ora agravada, o direito e a licença para comercializar e distribuir, aos clientes no Brasil, os produtos existentes e futuros desenvolvidos pela empresa estrangeira.

2. Entendo plausível o entendimento da Juíza a quo, no sentido de que a vedação de dedução de royalties pagos à pessoa jurídica, prevista no artigo 353, I, do RIR/99, de fato, não parece ter amparo legal. Isso porque o artigo 71, da Lei 4.506/64, que prevê as hipóteses de vedação de dedução de despesas com royalties para efeito de apuração de lucro real sujeito ao imposto de renda, não dispõe acerca de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas. Desse modo, é possível concluir que o artigo 353 do RIR/99 trouxe inovação não prevista em lei.

3. Como se sabe, geralmente os provimentos cautelares visam assegurar o resultado útil de um processo principal, razão pela qual a ação cautelar serve ao ângulo prático e à eficácia do provimento de conhecimento, mas com esse não se confunde, apesar de com ele manter relação de dependência e instrumentalidade. Diferente da tutela antecipada (prevista nos artigos 273 e 461 do antigo Código de Processo Civil, hoje tutela de

urgência prevista no artigo 300, do estatuto processual vigente), e da liminar em mandado de segurança, que exigem requisitos como verossimilhança, relevante fundamento jurídico, e ainda a urgência da medida, distintos do periculum in mora e do fumus boni iuris em sua intensidade.

4. A ação cautelar geralmente não comporta satisfatividade, prestando apenas para a proteção de eventuais direitos com a garantia do bem jurídico litigioso. O fumus boni iuris deve se ater à apreciação da plausibilidade dos fundamentos de mérito apontados. O periculum in mora diz respeito à probabilidade da ocorrência de fatos prejudiciais à efetividade da tutela jurisdicional, aspecto que deve ser estimado a partir de juízo de valor quanto a esses fatos se darem antes da entrega da prestação jurisdicional no processo de conhecimento ou executivo.

5. Destarte, presente a plausibilidade do direito e o periculum in mora, este ante a necessidade de a autuada efetuar o pagamento de tributo que entende indevido no valor de mais de 40 milhões de reais e, portanto, ver-se desprovida da disponibilidade imediata dos recursos, é devida a manutenção da antecipação da tutela concedida.

6. Agravo desprovido.

Constou expressamente no voto do relator inclusive trecho da decisão agravada, na qual a juíza de 1ª instância cita decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do então Conselho de Contribuintes:

A melhor interpretação da Lei n.º 4.506/64 indica que a restrição contida no art. 71, parágrafo único, alínea d, é aplicável tão somente aos pagamentos de “royalties” recebidos por pessoas físicas sócias ou dirigentes de empresas, bem como aos parentes ou dependentes de sócio ou dirigente, já que não há que se falar, evidentemente, em parentes e dependentes de pessoa jurídica.

Ademais, caso a intenção do legislador fosse vincular a expressão “parentes e dependentes” exclusivamente aos dirigentes de empresas, deveria tê-lo feito expressamente, bastaria, para tanto, ter dito que não seriam dedutíveis os “royalties” pagos aos dirigentes de empresa, seus parentes e dependentes, e aos sócios. No entanto, assim não o fez, o que indica que essa não era sua intenção. Não teria sentido, inclusive, afastar a dedutibilidade de “royalties” pagos a parentes e dependentes de dirigentes e não adotar a mesma medida em relação aos parentes e dependentes de sócios.

Cumprе frisar, ainda, que se o artigo 71, parágrafo único, alínea d, da Lei n.º 4.506/64 realmente afastasse a possibilidade de dedução do pagamento de “royalties” pagos ao sócio pessoa jurídica a norma contida no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, estaria abrangida na exclusão anterior, sendo totalmente desnecessária. E uma das regras básicas de

Hermenêutica é a de que a lei não contém palavras inúteis, só estando adequada a interpretação que encontrar um significado útil e efetivo para cada expressão contida na norma.

Assim sendo, fica claro que a inclusão das sócias pessoas jurídicas na vedação é ilegal, tal como já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

“ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA – DEDUTIBILIDADE FISCAL – Na vigência do art. 71 da Lei 4.506/64, a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra 'd' não se estende aos pagamentos efetuados a sócio pessoa jurídica. (...).”

(MF/Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), Acórdão Número CSRF/01-04.629, Relator Cândido Rodrigues Neuber, Data da Sessão 12/08/2003)

Na mesma linha, merece ser citada a doutrina de Rafael Marchetti Marcondes sobre Tributação dos Royalties

Em outras palavras o referido dispositivo (RIR/99) acabou estendendo a indedutibilidade das quantias pagas aos sócios de empresas pessoas físicas, aos sócios de empresas pessoas jurídicas. E, esse entendimento, foi endossado pelas autoridades fiscais.

No entanto, se analisando com cautela o texto do artigo 71 da Lei 4.506/1964, observa-se que, quando é dito “os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes e dependentes”, a expressão “a seus parentes e dependentes” é ampla e está se referindo tanto aos sócios quanto aos dirigentes de empresas.

Assim, como não há que falar de parentes e dependentes em relação a pessoas jurídicas, resta claro que o artigo 71 da Lei 4.506/1964 veda, tão somente, a dedução dos pagamentos de royalties feitos a sócios pessoas físicas.

Caso a intenção do legislador fosse ter vinculado a expressão “parentes e dependentes” a apenas aos dirigentes de empresas, deveria tê-lo feito expressamente. (...)

Ademais, a vedação à dedutibilidade dos royalties pagos aos sócios, pelo simples fato de ser uma proibição, há de ser interpretada restritivamente, como aplicável somente às pessoas físicas.

E mais, considerando-se que a expressão “parentes e dependentes” está atrelada apenas aos dirigentes, e não também aos sócios das empresas, estar-se-á, sem qualquer motivo razoável, criando uma distinção indevida entre os parentes e dependentes dos dirigentes e os parentes e dependentes

dos sócios. Isso porque os parentes e os dependentes de um dirigente não poderiam deduzir da base de cálculo do imposto os gastos com royalties, enquanto os parentes e dependentes de um sócio da empresa poderiam fazê-lo sem qualquer restrição legal. (...)

Se o artigo 71, parágrafo único, alínea d, da Lei 4.506/1964 considerasse indedutíveis todos os royalties pagos aos sócios de empresas, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, a norma contida no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, dessa mesma lei seria mera repetição, sendo completamente supérflua. (MARCONDES, Rafael Marchetti. *A Tributação dos Royalties*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 94-98.).

Diante de todo o exposto, entendo que o artigo 71 da Lei n. 4.506/64 estabeleceu a indedutibilidade dos royalties pagos tão somente aos sócios pessoas físicas, visto que: (i) a própria redação do referido dispositivo legal se refere aos parentes e dependentes, o que somente faz sentido se estivermos nos referindo a sócios pessoas físicas; (ii) a doutrina da época demonstra que o dispositivo normativo deveria ser interpretado à luz das normas de distribuição disfarçada de lucros; (iii) os regulamentos do imposto de renda vigentes até o ano de 1994 repetiam o texto legal, sendo que somente a partir do Regulamento do Imposto de Renda de 1994 é que surgiu a expressão “pessoas físicas ou jurídicas” após o vocábulo “sócios”, o que pode ser interpretado como uma inovação regulamentar não amparada por lei; (iv) a Lei 4.506/1964 passou por dezenas de alterações legislativas em diferentes décadas (década de 60, 70, 80, 90 e de 2010), sem que houvesse acréscimo do entendimento manifestado pelas autoridades fiscais no Parecer Normativo CST 102/1975 e do texto constante dos regulamentos do imposto de renda editados desde o RIR/1994, o que mostra que o legislador tributário não quis alterar o texto original; (v) ainda que haja precedentes administrativos em sentidos diferentes, há importantes precedentes judiciais de décadas diferentes contendo a interpretação de que a indedutibilidade deve ser aplicada tão somente aos royalties pagos a sócios pessoas físicas, não alcançando os royalties pagos a sócios pessoas jurídicas.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso da contribuinte no que tange a este ponto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto