



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16643.000085/2009-47
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.342 – 1ª Turma
Sessão de 17 de janeiro de 2018
Matéria Royalties. Juros sobre multa de ofício.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
TAM LINHAS AÉREAS S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF/2015. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

Se os contextos fáticos analisados pelos acórdãos recorrido e paradigma são distintos a ponto de suscitarem discussões jurídicas diversas, logicamente constata-se a inexistência da divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, devendo, como consequência, ser negado o conhecimento do recurso especial.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

GLOSA DE DESPESA COM PAGAMENTO DE ROYALTIES A PESSOA LIGADA. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB n° 1.700, de 2017, determina que as regras de ineditibilidade de royalties, previstas no art. 71, caput, alínea 'a', e parágrafo único, alíneas 'c' a 'g', da Lei n° 4.506, de 1964, são aplicáveis apenas ao IRPJ, e não à CSLL.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte em relação (i) à CSLL e (ii) aos juros sobre

multa, vencida a conselheira Cristiane Silva Costa, que conheceu integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento parcial, apenas em relação à CSLL, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que também deram provimento aos juros sobre multa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela contribuinte acima identificada.

Esses recursos buscam reverter o que foi decidido no Acórdão nº 1402-000.905, de 14/03/2012, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, entre outras questões, manter a glosa das despesas com royalties tanto para o IRPJ quanto para a CSLL e aplicar juros de mora sobre a multa de ofício, à taxa de 1%.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

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

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

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

Recurso de Ofício Provido. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Os dois recursos especiais (da PGFN e da contribuinte) foram admitidos no exame monocrático de admissibilidade.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

A PGFN apresentou recurso especial por entender que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à definição do índice dos juros de mora que devem incidir sobre a multa de ofício.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os seguintes argumentos:

DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- o Colegiado *a quo*, prolator do acórdão ora recorrido, firmou posicionamento no sentido de que os juros de mora à taxa Selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício proporcional. De acordo com tal entendimento, só seria possível a incidência de juros sobre a multa ao percentual de 1%, em face do que dispõe o art. 161 do CTN;

- conforme restará demonstrado, entretanto, revela-se correta a exigência de juros de mora, calculados à taxa Selic, sobre toda a obrigação tributária principal, o que inclui a multa de ofício;

- a fim de contextualizar o problema e buscar a interpretação adequada, serão transcritos os dispositivos aplicáveis à solução do caso. Em primeiro lugar, os artigos 44, I, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação anterior à dada pela Lei nº 11.488/2007: [...];

- a divergência sobre a aplicabilidade da Selic sobre a multa de ofício a título de juros de mora se dá, primordialmente, acerca do que se entende por “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”;

- o art. 61, caput, e seu §3º da Lei nº 9.430/1996 utilizam, respectivamente, as expressões “débitos para com a União” e “débitos a que se refere este artigo”. Assim, é importante definir a que “débitos” se referem o art. 61, caput, e seu § 3º do mencionado diploma legal;

- é sabido que, com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, surge o direito subjetivo público do sujeito ativo (União) a receber o crédito tributário e o respectivo dever do sujeito passivo (devedor) de pagá-lo no prazo previsto na legislação específica;

- portanto, nota-se que, se não pago o tributo no prazo estipulado legalmente, o Fisco efetuará o lançamento do crédito tributário, expressão que abrange o tributo e os acréscimos legais (multa e juros);

- quer-se dizer com isso que os débitos a que se referem o art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/1996 são os créditos tributários devidos à União e não somente o valor do tributo. Os juros incidirão sobre o principal e a multa de ofício aplicada. É o que manda o citado §3º;

- portanto, a Lei nº 9.430/96 dispôs de modo diverso do §1º do art. 161 do CTN e expressamente mandou aplicar aos créditos tributários da União a “taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”, que é a taxa Selic;

- logo, resta correta a aplicação dos juros de mora, com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício;

DO PEDIDO

- diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja admitido o presente recurso, em razão da divergência apontada e, no mérito, lhe seja dado provimento para reformar, na parte objeto da irresignação, o r. acórdão hostilizado, reconhecendo-se a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício.

CONTRARRAZÕES DA CONTRIBUINTE

Em 17/11/2015, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 01/12/2015, tempestivamente, ela apresentou contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

RAZÕES PARA O NÃO PROVIMENTO DO RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

- de início, vale registrar que a recorrida discorda tanto do entendimento adotado pelo v. acórdão, quanto do entendimento sustentando pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional no recurso ora contra-arrazado;

- ressalte-se que a discordância do posicionamento adotado pelo acórdão recorrido será objeto de interposição de recurso especial pela ora recorrida, tão logo sejam julgados os embargos de declaração opostos;

- contudo, seja pelo posicionamento do acórdão recorrido, seja pela ótica fazendária, nenhuma das duas arguições possuem lastro na legislação que abarca a matéria, dada a ausência de disposição legal que determine a incidência de juros sobre o valor das multas de ofício exigidas do contribuinte;

- a legislação que rege a matéria sofreu contínuas alterações ao longo dos anos, dado que, ora havia previsão para incidência de juros sobre as multas exigidas, ora não havia qualquer disposição ou manifestação neste sentido;

- a norma contida no art. 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26/02/1987, tratava dos critérios para atualizações de créditos tributários federais. Destarte, ao determinar a incidência de juros de mora sobre débitos para com a Fazenda Nacional, o mencionado dispositivo referia-se aos débitos "de qualquer natureza", razão pela qual durante a sua vigência era possível sustentar a cobrança de juros sobre o valor principal exigido e também sobre as multas aplicadas;

- com fundamento nesse Decreto-lei, foi baixada a Portaria MF nº 370, de 23/12/1988, a qual determinava expressamente que os juros de mora deveriam incidir sobre a multa de ofício;

- posteriormente, a atualização de débitos tributários administrados pela RFB passou a ser regida pelo art. 54 e seu parágrafo 2º, da Lei nº 8.383, de 30/12/1991: [...];

- como se observa, com o advento do dispositivo acima modificou-se o regramento anterior, notadamente para consignar no parágrafo 2º que os juros incidiriam sobre "tributos ou contribuição" e não sobre as eventuais penalidades a eles relacionadas. Isso porque, muito embora as penalidades componham o crédito tributário, não possuem natureza jurídica de tributos, face à definição contida no art. 3º do Código Tributário Nacional;

- sendo assim, quando a lei passou a determinar que os juros de mora devessem incidir sobre "tributo ou contribuição", deixou de autorizar a exigência desses encargos sobre outro objeto que não possua essa natureza jurídica;

- essa sistemática esteve em vigor até a edição da Medida Provisória nº 1.542-18, de 16/01/1997, e suas posteriores reedições, já que a citada medida provisória

retomou a antiga concepção e passou a prever a incidência de juros de mora sobre "débitos de qualquer natureza", apurados até 31/12/1994;

- portanto, a partir de 1997, todos os débitos federais, inclusive as multas, ainda pendentes de pagamento, apurados até 31/12/1994, passaram a sofrer a incidência de juros de mora;

- por outro lado, no que se refere aos débitos apurados a partir de janeiro de 1995, a lei federal que tratou da respectiva atualização foi a Lei nº 8.981, de 20/01/1995, que no art. 84 estabeleceu o seguinte: [...];

- diferentemente do que previa a Medida Provisória nº 1.542-18 e o Decreto-lei nº 2.323, a Lei nº 8.981, tal como o fizera a Lei nº 8.383, referiu-se a "tributos e contribuições";

- a Lei nº 8.981 vigorou até a edição da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a qual tratou inteiramente da atualização de créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal. A incidência de juros passou a ocorrer sobre os "débitos para com a união, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal";

- portanto, a partir da interpretação história da legislação que rege a matéria, nota-se que, de acordo com o regime da Lei nº 9430, somente os débitos decorrentes de tributos e contribuições estão sujeitos à incidência de juros de mora, não se estendendo tal entendimento para os débitos relacionados às multas de ofício exigidas do contribuinte;

- ora, as transcrições acima referidas evidenciam que o legislador, ciente da diferença entre a natureza jurídica dos tributos e das respectivas penalidades, à luz do art. 3º do CTN, teve o cuidado de se referir de forma clara aos "débitos de qualquer natureza" quando pretendeu autorizar a incidência de juros sobre as multas;

- daí que, não havendo previsão legal para a incidência de juros sobre a multa, não há que se admitir a manutenção do entendimento firmado no v. acórdão recorrido, muito menos o acolhimento da tese sustentada pela Procuradoria da Fazenda Nacional;

- como visto, o recurso especial ora combatido pretende a modificação do acórdão recorrido, pleiteando a aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício em razão do disposto no art. 61, caput, da Lei nº 9.430;

- ocorre que o próprio art. 61 da Lei nº 9.430 somente autoriza a incidência de juros sobre débitos "decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", diferentemente da interpretação equívoca da Procuradoria da Fazenda Nacional;

- a tese defendida no recurso fazendário de que a expressão "débitos para com a União" contida no art. 61 da Lei nº 9.430 refere-se aos créditos tributários devidos à União não possui qualquer fundamentação legal;

- isto porque o próprio caput do mencionado dispositivo legal expressamente consignou que os débitos em questão são relativos a "tributos e contribuições" e, em decorrência do disposto no art. 3º do CTN, conforme já antecipado acima, as multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição;

- ademais, a própria Lei nº 9.430, quando pretendeu autorizar a exigência de juros sobre a multa decorrente de lançamento "*ex officio*", o fez de forma expressa e específica. Trata-se do art. 43 e do seu parágrafo único, que prevêem a incidência de juros moratórios sobre as multas isoladas, "*in verbis*": [...];

- este é mais um fundamento que permite concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente a tributo, e em conjunto com este, tal como pretendido pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional;

- a jurisprudência administrativa já reconheceu não haver previsão na Lei nº 9.430 para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. Nesse diapasão, posicionou-se a 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, citando-se como exemplo o acórdão nº 101-96.008, de 01/03/2007 [...];

- na mesma linha, diga-se, foi o entendimento acórdão n. 101-96.858, de 13/08/2008: [...];

- mais recentemente, o acórdão nº 1202-001.060, de 06/11/2013 e acórdão nº 3403-003.147, de 19/08/2014: [...];

- também a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou em diversas oportunidades, conforme acórdãos a seguir citados, a título meramente exemplificativo: [...];

- ademais, diferentemente do entendimento firmado no v. acórdão recorrido, não se aplica à hipótese dos autos, o disposto no art. 161 do CTN, que estabelece a incidência de juros de mora à razão um por cento ao mês;

- de fato, o art. 161 do CTN igualmente não atribui fundamento jurídico para a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício. Isto porque a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o termo "crédito" nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo, pois, se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis" que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o crédito;

- esse entendimento, inclusive, foi compartilhado nos acórdãos nº 101-96.008, de 01/03/2007, e 1201-00.049, de 13/05/2009, 101-96.601, de 06/03/2008, 103-23.566, de 17/09/2008, e 1802-00.599, de 03/08/2010. No mesmo sentido decidiu-se no acórdão nº 1103-00.193, de 18/05/2010;

- portanto, conforme exposto, resta claro que não há que se falar em incidência de juros sobre a multa de ofício, razão pela qual deve ser negado provimento ao recurso especial interposto;

PEDIDO

- pelo exposto, não há qualquer dúvida da improcedência dos argumentos contidos no recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, os quais não encontram amparo na legislação tributária em vigor, razão pela qual deve ser negado provimento ao referido recurso.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Em seu recurso especial, a contribuinte também afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, mas, nesse caso, ela questiona a parte da decisão que: (1) restabeleceu a glosa das despesas com royalties; (2) entendeu que essa glosa também se aplica à CSLL; e (3) aplicou juros de mora sobre a multa de ofício, à taxa de 1%.

Para o processamento do recurso, a contribuinte desenvolve os seguintes argumentos:

MÉRITO

A DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS INCORRIDAS A TÍTULO DE ROYALTIES

- de início, cumpre registrar que a efetividade das despesas e os valores deduzidos pela recorrente a título de royalties, nos períodos-base objeto de autuação, não foram questionados pela fiscalização, muito menos pelas decisões que foram proferidas nestes autos;

- a acusação fiscal, tal como definida nos autos de infração e no respectivo termo de encerramento de fiscalização, está baseada tão somente na suposta falta de necessidade das despesas em questão, segundo o art. 352 do RIR/1999, e na inobservância do art. 353, inciso I, do mesmo regulamento;

- quanto à alegação de falta de necessidade, nos termos do art. 352 do RIR/1999, deve-se esclarecer que tal acusação foi plenamente superada nestes autos, seja pela decisão de primeira instância, seja pela decisão ora recorrida, sendo certo que tal aspecto não foi objeto de recurso especial fazendário;

- de qualquer forma, caso assim não se entenda, o que se admite apenas a título argumentativo, por economia processual a recorrente se reporta aos seus argumentos de fato e de direito apresentados em sua impugnação e demais manifestações nestes autos;

- por sua vez, ao contrário do que entendeu a fiscalização e o v. acórdão ora recorrido, o art. 353, inciso I, do RIR/1999, não serve de amparo para a glosa ora em discussão, visto que:

(i) a presente situação não se enquadra nas disposições do art. 353, inciso I, do RIR/1999, visto que a TAM MILOR, detentora das marcas em questão, não é sócia da recorrente; e

(ii) ainda que assim não fosse, o art. 353, inciso I, na parte em que veda a dedutibilidade dos royalties pagos a sócios pessoas jurídicas, não possui fundamento legal, pois, nos termos do art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, tal restrição é aplicável apenas às pessoas físicas.

- contudo, antes de adentrar às razões envolvendo a inaplicabilidade do referido dispositivo ao caso concreto, cumpre destacar que o acórdão recorrido entendeu pela procedência da glosa, sob o argumento de que se trataria de planejamento fiscal abusivo e operação sem propósito comercial. Ao assim decidir, o v. acórdão claramente inovou o feito,

suscitando questões que nunca foram debatidas no presente processo, nos moldes demonstrados em sede de embargos de declaração e ora reiterados resumidamente;

- conforme se verifica pela análise do Termo de Encerramento que acompanhou os autos de infração originários do presente processo, a autuação encontra-se fundamentada na suposta indedutibilidade das despesas de royalties pagas pela recorrente à TAM MILOR S.A., visto que as referidas sociedades teriam, direta ou indiretamente, os mesmos sócios;

- na mesma linha de entendimento, o acórdão proferido pela DRJ, ao reconhecer a dedutibilidade dos valores em questão, limitou-se a analisar o enquadramento da operação às disposições contidas no art. 353, inciso I, do RIR/1999, ressaltando, ainda, não ter a fiscalização apontado qualquer irregularidade no contrato de licenciamento firmado;

- conforme se verifica, os fundamentos analisados pela fiscalização, bem como pela decisão proferida em primeira instância, se limitaram a verificar a aplicação do disposto no art. 353, inciso I, do RIR/1999, no caso de pagamento de despesas de royalties a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico;

- de fato, em nenhum momento houve a discussão sobre eventual planejamento fiscal abusivo ou inexistência de propósito negocial na operação, o que só foi suscitado pelo acórdão recorrido em manifesta inovação da fundamentação das autuações originárias do presente processo. Pelo contrário, restou expressamente consignado na decisão proferida pela DRJ que em nenhum momento a fiscalização questionou a regularidade da operação tal como praticada;

- não obstante, no entendimento do voto condutor do acórdão recorrido, não haveria propósito negocial nessa operação, tratando-se, no seu entendimento, de "planejamento fiscal irregular ou impróprio", o que justificaria a manutenção das glosas procedidas pela fiscalização: [...];

- verifica-se, assim, que houve manifesta inovação quanto aos fundamentos jurídicos para manutenção das autuações combatidas, o que, por si só, implica em sua nulidade, nos termos dos arts. 142 e 146 do CTN c/c art. 59 do Decreto nº 70.235/1972;

- seja como for, embora seja evidente a inovação e, conseqüentemente, o cerceamento ao pleno direito de defesa, é manifesto que toda discussão em relação ao mérito já está à disposição nestes autos, motivo pelo qual são plenamente aplicáveis as disposições do parágrafo 3º, do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972;

- de fato, inexistiu no presente caso qualquer planejamento fiscal abusivo por parte das empresas envolvidas na referida operação, ao contrário do pretendido pelo v. acórdão recorrido;

- é que a manutenção da marca TAM na sociedade TAM Taxi Aéreo Marília S/A e, posteriormente, na TAM MILOR, teve como único intuito segregar a marca do patrimônio do Grupo TAM, em virtude da abertura de capital realizada pela TAM S/A no ano-calendário de 2005;

- a abertura de capital ocorrida no ano-calendário de 2005 é fato notório e de conhecimento público (vide <http://www.latam.com/construindo-latam/nossa-historia>). Além de

público e notório, este fato é também incontroverso, porquanto reconhecido nos autos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em manifestação apresentada, a qual, diga-se, foi reproduzida nos autos, e da qual se extrai o seguinte: [...];

- como se vê, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, em manifestação endossada pelo v. acórdão recorrido, admitiu que os sócios das referidas sociedades não tinham a intenção de incluir na operação de oferta pública de ações da TAM S/A a marca em questão, o que ocorreu com a finalidade de que seus criadores pudessem utilizá-la como lhes aprouvesse, nos mais variados negócios de que participassem, direta ou indiretamente, sem interferências, restrições ou oposições de acionistas que não contribuíram para a sua geração e perenização;

- daí porque a manutenção da marca em outra pessoa jurídica segregada do grupo teve como intuito atingir esse objetivo, e não burlar o art. 353, I, do RIR/1999, ou qualquer outro dispositivo legal pertinente à matéria;

- não houve, portanto, qualquer planejamento fiscal abusivo ou a estruturação de operação visando à geração de despesa dedutível e, conseqüentemente, redução do lucro das empresas do grupo TAM. Houve, isto sim, reorganização societária efetivada no contexto da abertura de capital da TAM S/A e com o único propósito de proteger e perenizar a marca da companhia - diga-se, de renome e reconhecida solidez no mercado;

- superadas tais considerações introdutórias, a decisão também deve ser reformada no que concerne à aplicação do art. 353, inciso I do RIR/1999 ao caso concreto;

- segundo o art. 353, inciso I, do RIR/1999, não é dedutível qualquer dispêndio a título de royalties quando pago a sócios, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. Neste sentido, também é o Parecer Normativo CST nº 102/1975, transcrito pela fiscalização no termo de encerramento;

- todavia, essa regra não é aplicável ao caso dos autos, simplesmente porque a TAM MILOR S.A., detentora das marcas em questão, não é sócia da recorrente, inexistindo qualquer razão para aplicação do art. 353, inciso I, no presente caso;

- a esse respeito, vale destacar que a própria fiscalização, no termo de encerramento de fiscalização que acompanha os autos de infração, reconhece inexistir relação societária entre a recorrente e a TAM MILOR SA, mas ainda assim, com base na alegação de que haveria controle comum, aplicou a regra de indedutibilidade em foco, no que foi acompanhada apenas pelo v. acórdão ora recorrido;

- ora, o preceito do art. 353, inciso I, limita a dedutibilidade quando os royalties forem devidos a sócios, inexistindo qualquer comando que especifique a mesma limitação para a situação de controle comum;

- aliás, quando pretendeu limitar a dedutibilidade dos royalties às situações de controle indireto, o próprio art. 353, no seu inciso III, o fez expressamente, mas tratando apenas de beneficiários no exterior: [...];

- a redação do inciso III acima é evidência sistemática de que a regra do inciso I aplica-se apenas quando os royalties forem devidos a sócios, inexistindo base para a sua extensão às situações de controle comum;

- portanto, ao pretender aplicar o inciso I do art. 353 à situação da recorrente, a fiscalização e o acórdão recorrido adotaram analogia para exigir tributo sem previsão em lei, o que é expressamente vedado pelo art. 108, parágrafo 1º, do CTN;

- a esse respeito, nem se alegue, como pretendeu a decisão recorrida, afastar o uso da analogia para a manutenção da exigência nestes autos, valendo-se para isso do raso argumento de que estaria "tão-somente verificando o alcance da norma jurídica" e, para isso, "lanço mão de interpretação finalística e sistemática dos institutos". Em rápidas palavras, o método finalístico busca aferir a pretensão com a inserção de determinado comando normativo ao ordenamento, ao passo que o método sistemático visa identificar a convergência lógica e harmônica entre um determinado comando e os demais preceitos existentes na legislação;

- ora, é evidente que a conclusão fiscal endossada pelo v. acórdão parte de situação que não se assemelha aos ditos métodos interpretativos;

- a uma porque a aplicação do dispositivo que veda a dedutibilidade das despesas pagas a título de royalties apenas aplica-se a pessoas físicas, conforme convergência sistêmica do próprio art. 71 e seus demais incisos que bem delimitam o rol de restrições e, a duas, porque a pretensão da norma não foi impedir a dedutibilidade de despesas pagas quando sociedades estão sob controle comum, mas sim evitar que a figura do próprio sócio se beneficiasse diretamente dela;

- de fato, conforme mencionado anteriormente, o art. 353, inciso I, na parte em que veda a dedutibilidade dos royalties pagos a sócios pessoas jurídicas, não possui fundamento legal, pois nos termos do art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, tal restrição é aplicável apenas às pessoas físicas. Confira-se:

"Art. 71 - A dedução de despesas com aluguéis ou royalties para efeito de apuração do 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 das empresas, e seus parentes ou dependentes."

- ao contrário do disposto no RIR/1999, a Lei nº 4.506/1964 refere-se aos pagamentos feitos aos sócios ou dirigentes, bem como aos seus parentes ou dependentes, sem utilizar a expressão "pessoas físicas ou jurídicas", a qual, portanto, está indevidamente acrescentada no regulamento;

- veja-se que uma primeira leitura, desatenta, da norma inserta na alínea "d", pode sugerir que a limitação à dedutibilidade abrange os pagamentos feitos a qualquer sócio, pois o dispositivo não especifica se é aplicável a pessoas físicas ou jurídicas;

- no entanto, a correta interpretação do art. 71, parágrafo único, alínea "d", é no sentido de que a sua aplicação restringe-se às pessoas físicas;

- com efeito, a análise da parte final da alínea "d" revela que os termos "sócios ou dirigentes", ali contidos, são qualificados pelas expressões "e seus parentes ou dependentes". Evidentemente, apenas as pessoas físicas podem possuir parentes e dependentes, o que autoriza a conclusão de que a vedação prevista na alínea "d" é aplicável apenas aos pagamentos feitos a sócios pessoas físicas e, logicamente, aos seus parentes e dependentes;

- esse entendimento foi acatado pela jurisprudência, conforme se verifica pelo acórdão paradigma nº CSRF/01-04.629, de 12/08/2003 (doc. 04), da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em cuja ementa se lê: [...];

- neste mesmo sentido foi o acórdão nº 108-06.226, de 14/09/2000, da extinta 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, a seguir transcrito: [...];

- no caso concreto analisado por essa decisão, o Fisco questionou a dedutibilidade das despesas com royalties com base no art. 292, inciso I, do RIR/1994, que possuía redação idêntica à do art. 353, inciso I, do RIR/1999;

- já a defesa ali apresentada sustentava justamente que o regulamento era ilegal ao restringir a dedutibilidade dos pagamentos feitos a sócios pessoas jurídicas, pois a alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/1964 era aplicável apenas às pessoas físicas: [...];

- destarte, tais decisões reconhecem que a vedação prevista na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/1964 limita-se aos royalties pagos a sócios pessoas físicas, não podendo ser aplicada aos pagamentos realizados a sócios pessoas jurídicas;

- e está absolutamente correto tal entendimento, pois há uma prova inequívoca da ilegalidade do RIR/1999. Essa prova assenta-se na comparação do art. 353, inciso I, do RIR/1999, com os regulamentos anteriores emitidos já na vigência do art. 71 da Lei nº 4.506, pelos quais se constata que:

- o RIR/1966 (Decreto nº 58.400, de 10/05/1966), no art. 174, parágrafo único, letra "a", repetia a redação do art. 71 da Lei nº 4.506/1964, sem fazer referência à pessoas jurídicas;

- o RIR/1975 (Decreto nº 76.186, de 02/09/1975), no art. 176, parágrafo 1º, letra "a", também continha a redação do art. 71 da lei, sem alusão a pessoas jurídicas.

- foi apenas na expedição do RIR/1994 que foi acrescentada a menção às pessoas jurídicas, fazendo-o de modo ilegal porque, entre esse regulamento e seus anteriores, não houve qualquer modificação legal que justificasse o acréscimo, assim como não houve depois;

- outrossim, é interessante destacar que, no passado, uma discussão semelhante travou-se em relação ao art. 72, inciso I, da mesma Lei nº 4.506/1964, que tratava das hipóteses de distribuição disfarçada de lucros e também continha os mesmos termos do art. 71, parágrafo único, alínea "d", em questão nestes autos. Veja-se:

"Art. 72 - Consideram-se formas de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica:

I - A alienação, a qualquer título, a acionista sócio, dirigente ou participante nos lucros de pessoa jurídica, ou aos respectivos parentes ou dependentes de bem ou direito, por valor notoriamente inferior ao de mercado;"

- tal como o art. 71, parágrafo único, alínea "d", o art. 72 também continha referência a sócios e dirigentes da pessoa jurídica, bem como aos seus parentes e dependentes, mas sem especificar se o dispositivo seria aplicável apenas a pessoas físicas ou se também abrangeria os negócios praticados com sócios pessoas jurídicas;

- e, da mesma forma como ocorreu no presente caso, o Fisco também pretendeu aplicar o art. 72 aos sócios pessoas jurídicas. Todavia, a jurisprudência afastou tal pretensão fiscal em diversas ocasiões, adotando os mesmos fundamentos expostos pela recorrente;

- neste sentido são, por exemplo, os acórdãos da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, proferidos nos recursos especiais nº 384.309-RS, de 27/03/2006, e 384.317-RS, de 06/06/2006, cujas ementas são idênticas e possuem o seguinte teor: [...];

- o art. 251 do Decreto nº 58.400/1966, citado nas decisões, é o dispositivo que naquela época regulamentava o art. 72 da Lei nº 4.506/1964, tendo sido reconhecido que ele deveria ser aplicado apenas aos sócios pessoas físicas. Para que não restem dúvidas a esse respeito, confira-se o seguinte trecho do voto condutor daquela decisão: [...];

- em igual teor também são os acórdãos proferidos pelo extinto Tribunal Federal de Recursos nas apelações cíveis nº 61.872-PR (DJU de 22/10/1981) e 47.352-PR (DJU de 12/12/1979), cujas ementas são idênticas: [...];

- ora, se o art. 72 da mesma Lei nº 4.506/1964, que contém as mesmas expressões em discussão nos presentes autos, sempre foi reconhecido como aplicável apenas a sócios pessoas físicas, não há motivo que justifique interpretação diversa no caso destes autos;

- em suma, diante do acima exposto, deve-se reconhecer que a vedação contida no art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506/1976, é aplicável apenas aos royalties devidos a sócios pessoas físicas;

- portanto, o art. 353, inciso I, do RIR/1999, ao pretender estender a vedação em questão também aos sócios pessoas jurídicas, extrapolou a legislação que lhe serve de amparo, o que não é possível;

- sabe-se que o RIR/1999 foi aprovado por decreto do Presidente da República, o qual, a despeito da sua essencial função regulamentar e de consolidação da legislação tributária em vigor (Constituição Federal, art. 84, inciso IV, e Código Tributário Nacional, art. 212), não pode criar regras sem o necessário amparo em lei;

- tal preceito decorre dos já consolidados princípios da legalidade e da tipicidade, previstos no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, e refletidos no art. 97 e outros do Código Tributário Nacional, cuja aplicação reserva exclusivamente à lei a competência para dispor sobre matéria tributária, especialmente sobre base de cálculo dos tributos;

- dentre os demais artigos do Código Tributário Nacional que enfocam o princípio da legalidade, põe-se em evidência, exatamente porque trata dos limites do poder regulamentar, o art. 99, que reza:

"Art. 99 - O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei."

- a jurisprudência é tão pacífica a esse respeito que dispensa citações ou transcrições, sendo suficiente destacar que diversos precedentes, inclusive no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do extinto 1º Conselho de Contribuintes, e inclusive os acima citados, afastaram a aplicação de regulamentos do imposto de renda e de outros decretos presidenciais editados sem o devido respaldo legal;

- destarte, conforme acima demonstrado, não é válida a norma contida no art. 353, inciso I, do RIR/1999, ao pretender estender aos sócios pessoas jurídicas a vedação aplicável apenas aos royalties pagos a sócios pessoas físicas, nos termos art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506/1964;

- sendo o referido art. 353, inciso I, o dispositivo que serve de fundamento para a autuação endossada pela decisão ora recorrida, deve ser reformado o acórdão recorrido, com o conseqüente cancelamento das respectivas exigências fiscais;

INAPLICABILIDADE DOS DISPOSITIVOS EM TELA À CSLL

- quanto à CSLL, ainda que fosse procedente a glosa fiscal referente à dedutibilidade dos royalties em questão, perante o IRPJ, hipótese que se admite apenas para fins de argumentação, não caberia qualquer exigência dessa contribuição;

- de acordo com o v. acórdão, que manteve o lançamento também neste aspecto, a partir do art. 28 da Lei nº 9.430/1996 aplicam-se as mesmas vedações e limitações para dedução de custo e despesas do IRPJ, salvo disposição contrária expressa em lei;

- no entanto, o referido entendimento não pode prevalecer;

- como acima demonstrado, a autuação referente aos royalties tem como fundamento a suposta inobservância do art. 71 e parágrafo único, da Lei nº 4.506/1964, refletido nos arts. 352 e 353, inciso I, do RIR/1999;

- no entanto, tais dispositivos não se aplicam à CSLL, e por isso não podem servir de base para a autuação daquela contribuição. Isso porque o art. 71 da Lei nº 4.506/1964 é aplicável apenas ao IRPJ, por regular especificamente a apuração da base de cálculo desse imposto e por ter sido editado muito antes da própria instituição da CSLL;

- com efeito, no momento em que essa lei foi promulgada, a CSLL não existia no ordenamento jurídico-tributário, o que somente veio a ocorrer em 1988, com o advento da Constituição Federal ora vigente;

- ademais, as regras legais que regulam a incidência do IRPJ não são auto-aplicáveis na determinação da base de cálculo da CSLL. Analisando a sistemática das leis que tratam desses dois tributos, verifica-se que as regras direcionadas ao lucro real são distintas das dirigidas ao lucro líquido, sendo que, quando o legislador pretendeu conferir o mesmo tratamento a esses tributos, ele o fez expressamente;

- logo, para que as limitações à dedutibilidade de royalties fossem aplicáveis à CSLL, seria necessário haver disposições expressas a esse respeito. Porém, não há regras nesse sentido, de modo que as normas específicas para fins de apuração do lucro real não têm aplicação em relação a essa contribuição;

- esta é a posição da jurisprudência administrativa, conforme acórdãos paradigmas acostados, cujas ementas são transcritas em caráter meramente exemplificativo: [...];

- de igual modo é o acórdão paradigma nº 1201-001.407, de 06/04/2016 (doc. 06), da 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 1ª Seção do CARF, cuja ementa segue transcrita: [...];

- também pela clareza na exposição das razões de decidir e sem a necessidade de maiores digressões a respeito da convergência do entendimento deste precedente com aquele sustentado pela recorrente nestes autos, em contraposição ao posicionamento adotado no v. acórdão ora recorrido, confira-se o trecho abaixo: [...];

- o mesmo posicionamento pode ser observado por meio do acórdão nº 1102-001.182, de 27/08/2014, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção, conforme ementa a seguir reproduzida: [...];

- de igual modo, em matérias análogas à presente, também pode ser observar o entendimento da própria Receita Federal, por meio da COSIT, quando afirma categoricamente que a legislação atinente ao IRPJ não pode ser automaticamente aplicada à CSLL. A esse respeito, vide exemplificadamente a Solução de Divergência COSIT nº 39, de 30/12/2013 e Solução de Consulta COSIT nº 198, de 09/07/2014;

- destarte, a par de qualquer outra questão relativa à validade das exigências referentes ao IRPJ sobre as despesas com royalties, não cabe a glosa desses dispêndios para fins de apuração da base de cálculo da CSLL;

INAPLICABILIDADE DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

- de início, vale registrar que a recorrente discorda tanto do entendimento adotado pelo v. acórdão, quanto do entendimento sustentado pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional em seu recurso especial, conforme demonstrado em contrarrazões apresentadas oportunamente;

- o acórdão proferido nestes autos entendeu pela aplicação, sobre a multa de ofício, da taxa de juros a que se refere o art. 161 do CTN. Por sua vez, a d. Procuradoria sustenta, em sede de recurso especial, que, em verdade, deveria incidir a taxa Selic sobre o valor exigido a título de multa de ofício;

- contudo, seja pelo posicionamento do acórdão recorrido, seja pela ótica fazendária, nenhuma das duas arguições possuem lastro na legislação que abarca a matéria, dada a ausência de disposição legal que determine a incidência de juros sobre o valor das multas de ofício exigidas do contribuinte;

- a legislação que rege a matéria sofreu contínuas alterações ao longo dos anos, dado que, ora havia previsão para incidência de juros sobre as multas exigidas, ora não havia qualquer disposição ou manifestação neste sentido;

- a norma contida no art. 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26/02/1987 tratava dos critérios para atualizações de créditos tributários federais. Destarte, ao determinar a incidência de juros de mora sobre débitos para com a Fazenda Nacional, o mencionado dispositivo referia-se aos débitos "de qualquer natureza", razão pela qual durante a sua vigência era possível sustentar a cobrança de juros sobre o valor principal exigido e também sobre as multas aplicadas;

- com fundamento nesse Decreto-lei, foi baixada a Portaria MF nº 370, de 23/12/1988, a qual determinava expressamente que os juros de mora deveriam incidir sobre a multa de ofício;

- posteriormente, a atualização de débitos tributários administrados pela RFB passou a ser regida pelo art. 54 e seu parágrafo 2º, da Lei nº 8.383, de 30/12/1991: [...];

- como se observa, com o advento do dispositivo acima modificou-se o regramento anterior, notadamente para consignar, no parágrafo 2º, que os juros incidiriam sobre "tributos ou contribuição" e não sobre as eventuais penalidades a eles relacionadas. Isso porque, muito embora as penalidades componham o crédito tributário, não possuem natureza jurídica de tributos, face à definição contida no art. 3º do Código Tributário Nacional;

- sendo assim, quando a lei passou a determinar que os juros de mora devessem incidir sobre "tributo ou contribuição", deixou de autorizar a exigência desses encargos sobre outro objeto que não possuía essa natureza jurídica;

- essa sistemática esteve em vigor até a edição da Medida Provisória nº 1.542-18, de 16/01/1997, e suas posteriores reedições, já que a citada medida provisória retomou a antiga concepção e passou a prever a incidência de juros de mora sobre "débitos de qualquer natureza", apurados até 31/12/1994;

- portanto, a partir de 1997, todos os débitos federais, inclusive as multas, ainda pendentes de pagamento, apurados até 31/12/1994, passaram a sofrer a incidência de juros de mora;

- por outro lado, no que se refere aos débitos apurados a partir de janeiro de 1995, a lei federal que tratou da respectiva atualização foi a Lei nº 8.981, de 20/01/1995, que no art. 84 estabeleceu o seguinte: [...];

- diferentemente do que previa a Medida Provisória nº 1.542-18 e o Decreto Lei nº 2.323, a Lei nº 8.981, tal como o fizera a Lei nº 8.383, referiu-se a "tributos e contribuições";

- a Lei nº 8.981 vigorou até a edição da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a qual tratou inteiramente da atualização de créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal. A incidência de juros passou a ocorrer sobre os "débitos para com a união, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal";

- portanto, a partir da interpretação histórica da legislação que rege a matéria, nota-se que, de acordo com o regime da Lei nº 9.430, somente os débitos decorrentes de tributos e contribuições estão sujeitos à incidência de juros de mora, não se estendendo tal entendimento para os débitos relacionados às multas de ofício exigidas do contribuinte;

- ora, as transcrições acima referidas evidenciam que o legislador, ciente da diferença entre a natureza jurídica dos tributos e das respectivas penalidades, à luz do art. 3º do CTN, teve o cuidado de se referir de forma clara aos "débitos de qualquer natureza" quando pretendeu autorizar a incidência de juros sobre as multas;

- daí que, não havendo previsão legal para a incidência de juros sobre a multa, não há que se admitir a manutenção do entendimento firmado no v. acórdão recorrido, muito menos o acolhimento da tese sustentada pela Procuradoria da Fazenda Nacional;

- como dito, vale registrar que o recurso especial fazendário pretende a modificação do acórdão recorrido, pleiteando a aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício em razão do disposto no art. 61, caput, da Lei nº 9.430;

- ocorre que o próprio art. 61 da Lei nº 9.430 somente autoriza a incidência de juros sobre débitos "decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", diferentemente da interpretação equivocada da Procuradoria da Fazenda Nacional;

- a tese defendida no recurso fazendário de que a expressão "débitos para com a União" contida no art. 61 da Lei nº 9.430 refere-se aos créditos tributários devidos à União não possui qualquer fundamentação legal;

- isto porque o próprio *caput* do mencionado dispositivo legal expressamente consignou que os débitos em questão são relativos a "tributos e contribuições" e, em decorrência do disposto no art. 3º do CTN, conforme já antecipado acima, as multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição;

- ademais, a própria Lei nº 9.430, quando pretendeu autorizar a exigência de juros sobre a multa decorrente de lançamento "*ex officio*", o fez de forma expressa e específica. Trata-se do art. 43 e do seu parágrafo único, que prevêem a incidência de juros moratórios sobre as multas isoladas: [...];

- este é mais um fundamento que permite concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente a tributo, e em conjunto com este;

- a jurisprudência administrativa já reconheceu não haver previsão na Lei nº 9.430 para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. Nesse diapasão, posicionou-se a 1ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, citando-se como exemplo o acórdão nº 101-96.008, de 01/03/2007, em cuja ementa se lê: [...];

- mais recentemente, o acórdão nº 1202-001.060, de 06/11/2013 e acórdão nº 3403-003.147, de 19/08/2014, respectivamente: [...];

- também a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou em diversas oportunidades, conforme acórdãos a seguir citados, a título meramente exemplificativo: [...];

- ademais, diferentemente do entendimento firmado no v. acórdão recorrido, não se aplica à hipótese dos autos o disposto no art. 161 do CTN, que estabelece a incidência de juros de mora à razão de 1% (um por cento) ao mês;

- de fato, o art. 161 do CTN igualmente não atribui fundamento jurídico para a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício. Isto porque, a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o termo "crédito" nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo, pois, se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis" que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o crédito;

- esse entendimento, inclusive, foi compartilhado nos acórdãos nº 101-96.008, de 01/03/2007, e 1201-00.049, de 13/05/2009, 101-96.601, de 06/03/2008, 103-23.566, de 17/09/2008, e 1802-00.599, de 03/08/2010. No mesmo sentido decidiu-se no acórdão nº 1103-00.193, de 18/05/2010, do qual se transcreve trecho da ementa: [...];

- portanto, conforme exposto, resta claro que não há que se falar em incidência de juros sobre a multa de ofício, razão pela qual deve ser reformado o v. acórdão ora recorrido;

PEDIDO

- face ao que precede, demonstrado que o v. acórdão recorrido diverge da interpretação conferida pelos acórdãos paradigmas em situações semelhantes à presente, e tendo em vista as razões de mérito acima aduzidas, requer-se o conhecimento e provimento do presente recurso, a fim de que seja reformado o acórdão recorrido, reconhecendo-se (i) a dedutibilidade das despesas a título de royalties, tanto para fins de IRPJ como para a CSLL; (ii) subsidiariamente, que as normas legais que fundamentam o lançamento são inaplicáveis à CSLL; e (iii) na remota hipótese de manutenção do lançamento, total ou parcialmente, que sejam afastados os juros sobre a multa de ofício.

CONTRARRAZÕES DA PGFN

Em 07/03/2017, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 08/03/2017, o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DOS FUNDAMENTOS PARA A MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

DA DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES PAGOS A ACIONISTAS PESSOAS JURÍDICAS

- a recorrente alega, em interpretação do artigo 353, I do RIR/1999, que tem o seu fundamento legal no art. 71 da Lei nº 4.506/1964, que as despesas com royalties somente guardam a característica de indedutíveis quando pagas a sócios;

- observe-se, em primeiro lugar, que o conceito de “royalties” está definido pelo artigo 22 da Lei nº 4.506/1964: [...];

- da redação legal, observa-se que independentemente de se tratar de direitos autorais ou direitos de uso de marca, é evidente que os valores pagos, no caso concreto, têm natureza jurídica de royalties;

- daí se inferir que tais royalties, sejam decorrentes de direitos autorais ou direitos de uso de marca, por força do art. 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei nº 4.506/1964, pagos a sócios ou dirigentes de empresas são indedutíveis da base de cálculo do IRPJ;

- no mesmo sentido, o RIR/1999 em seu art. 353, veio posteriormente disciplinar a matéria: [...];

- ao contrário do alegado pelo recorrente, em nosso sentir, a redação acima alberga sim a vedação de dedutibilidade levada a termo no caso concreto;

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

- a nítida finalidade da norma é obstaculizar o favorecimento imoral, 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);

- não é por acaso que a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976) traz dispositivo análogo a este em exame, igualmente ampliativo e aberto, para coibir o beneficiamento desenfreado de dirigentes em detrimento da Companhia, *verbis*: art. 157 [...];

- tal técnica legislativa é bem diversa de outras previsões legais esparsas aplicáveis à parentela (ex: art. 14, § 7º da CF/1988; arts. 12, 229, II, 1066, § 1º, art. 1524 todos do CC/2002). Em todos os exemplos citados, há limitação quanto ao parentesco (segundo, terceiro graus), enquanto na norma em exame não. A conclusão é, inexoravelmente, pelo caráter ampliativo do art. 71 da Lei nº 4.506/1964;

- comentando o artigo em apreço, Noé Winkler assim se manifesta:

“É vedado o pagamento de “royalties” a sócios ou dirigentes de empresas e a seus parentes e dependentes. Quanto aos sócios, tanto podem ser pessoas físicas como jurídicas. Não esclarece a lei o grau de parentesco, ou tipo de dependência. [...]

A regra estabelecida no dispositivo legal alcança tanto as pessoas físicas como as jurídicas, de sócios ou acionistas (CC. Ac. 111-0.0446, de 25.2.76 RT2 38/77). Esclarece a decisão que o fato de ter a lei se referido a parentes ou dependentes, objetivou alcançar também pessoas ligadas à

pessoa física, já que, como é óbvio, a pessoa jurídica não tem parentes. Daí não caber o entendimento no sentido de que só as pessoas físicas estão sujeitas à norma da lei.”

- diante dessas considerações, como admitir que um resultado expressamente vedado pela lei (royalties pagos a dirigentes e seus parentes) seja atingido por via oblíqua, ou seja, tendo uma empresa veículo como aparente beneficiária destes pagamentos?

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

- o ilustre Auditor Fiscal verificou, ainda, que os sócios proprietários da marca, por intermédio da TAM MILOR S.A., são exatamente aqueles que diretamente administram o grupo de empresas (primeiramente seu criador Sr. Amaro Rolin e hoje os sócios pertencentes à família);

- parece-nos clara, portanto, ante as informações dos autos, a existência de sociedades coligadas, tendo a TAM S.A. a posição de controladora das demais;

- a definição da palavra “sócio” no contexto do vocabulário jurídico é a seguinte:

“Sócio. É o participante de sociedade (civil ou comercial); membro de associação ou corporação. Pode ser capitalista (prestador de capital na sociedade de capital e indústria), comanditário (prestador de capital na sociedade em comandita, cotista (prestador de capital na sociedade em comandita) cotista (membro de sociedade por cotas de responsabilidade limitada), oculto (aquele que, embora seu nome não conste do contrato social, exerce atos sociais, responsabilizando-se pessoal e solidariamente), e ostensivo (responsabilidade solitária e ilimitada).”

- do ponto de vista do direito positivo, observe-se que o art. 1.052 e seguintes do Código Civil se referem à palavra “sócio” indistintamente, sem diferir o sócio pessoa física do sócio pessoa jurídica. Além disso, estabelece no seu art. 1097 e seguintes:

CAPÍTULO VIII

Das Sociedades CoLigadas

Art. 1.097. Consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes.

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Art. 1.100. É de simples participação a sociedade de cujo capital outra sociedade possua menos de dez por cento do capital com direito de voto.

- todos estes elementos afirmam categoricamente que a situação discutida nos autos, ou seja, o pagamento de royalties à TAM MILOR S.A. pela TAM LINHAS AÉREAS S.A, enquadra-se na vedação veiculada no art. 71 da Lei nº 4.506/1964, e retira o propósito negocial desta estipulação de royalties;

- a fiscalização, ao evidenciar o quadro societário dos envolvidos, atraiu a incidência da vedação à dedutibilidade das despesas com royalties. Tudo isso dentro de uma interpretação finalística e teleológica dos dispositivos legais citados, a qual reputamos a mais adequada e plausível;

- convém aqui citar os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri, em obra que analisou de forma profunda a jurisprudência do Conselho de Contribuintes quanto à higidez dos planejamentos tributários: [...];

- observa-se que, no caso em tela, os elementos apontados pela jurisprudência deste Conselho para atribuir validade ao planejamento são desfavoráveis ao Contribuinte;

- como vimos acima, há efetiva ligação, ora direta, ora indireta, entre os envolvidos, o que afasta a desejável independência comercial entre as partes. A incoerência da operação é demonstrada pela utilização de artifício para remunerar diretores-parentes, utilizando-se de empresa intermediária;

- dessa forma, não se verifica propósito outro que não fosse obstaculizar o recolhimento de tributos, mediante a dedução de despesas com royalties;

- é preciso ressaltar que este Conselho vem reiteradamente decidindo por não atribuir higidez a atos societários firmados com o exclusivo propósito de obstaculizar, de forma direta ou indireta, o recolhimento de tributos;

- citem-se, como exemplo, alguns julgados proferidos por este Conselho, que, embora não tragam discussão especificamente acerca de dedutibilidade de despesas com royalties, condenam algumas práticas verificadas neste caso concreto: [...];

- tal como no caso julgado no Acórdão nº 103-23.290, aqui, a empresa TAM MILOR S.A. está a servir de mero veículo para o pagamento de royalties a dirigentes em comum das empresas coligadas;

- como se verifica, não há respaldo na legislação tributária e societária para a manutenção das deduções levadas a termo pela Contribuinte, razão pela qual a glosa de despesas deve ser mantida, bem como a respectiva glosa de prejuízos fiscais compensados indevidamente;

- todo esse raciocínio desenvolvido em relação ao IRPJ, deve ser aplicado também à apuração da CSLL devida. Com efeito, o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 dispõe que: [...];

- acrescente-se, por fim, a previsão do art. 28 da Lei nº 9.430/1996, com redação vigente à época: [...];

- por seu turno, o art. 1º citado no dispositivo acima transcrito determina que a “partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei”;

- como se verifica, não há respaldo na legislação tributária e societária para a manutenção das deduções levadas a termo pela Contribuinte, razão pela qual a glosa de despesas com royalties deve ser mantida;

DOS JUROS SOBRE A MULTA

- alega a contribuinte a impossibilidade de incidir juros de mora sobre a multa de ofício lançada;

- o lançamento realizado com a cobrança de multa de ofício e juros de mora é plenamente cabível e condizente com a legislação tributária vigente. O art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”;

- cabe perquirir o alcance da referida norma. Uma análise sistemática do Código Tributário Nacional revela que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa, conforme restará demonstrado;

- o art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa, conforme leciona Luciano Amaro, que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro;

- neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário;

- o conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN: [...];

- desta forma, por ser a multa indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional;

- Hugo de Brito Machado, em sua clássica obra Curso de Direito Tributário, conceitua crédito tributário:

“O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou penalidade (objeto da relação obrigacional).”

- no Acórdão nº 101-96.177, a Conselheira Relatora, Sandra Maria Faroni, conclui neste mesmo sentido:

“1. A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).

2. De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreende-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.

...

b. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.”

- aliás, especificamente sobre a questão, assim já se pronunciou o advogado Bruno Fajersztajn em artigo doutrinário publicado na Revista Dialética de Direito Tributário: [...];

- essas razões já seriam suficientes para se concluir pela incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário (principal mais multa de ofício);

- em complemento, pode-se ressaltar que, a permanecer o entendimento segundo o qual na expressão “crédito não integralmente pago” não estaria incluída a multa de ofício, restaria comprometida a eficácia de qualquer penalidade pecuniária, seja pelo descumprimento da obrigação principal, seja pelo descumprimento da obrigação acessória;

- é que, como se sabe, a inobservância da obrigação acessória converte-a em obrigação principal “relativamente à penalidade pecuniária”, consoante o § 3º, do art. 113 do CTN. E, como visto, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, a qual, na hipótese, tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária;

- assim, pela interpretação literal que se pretende aplicar, o crédito tributário decorrente de obrigação principal que tenha por objeto o pagamento de penalidade pecuniária não sofreria acréscimos de juros de mora, mesmo quando não integralmente pago no vencimento, pois poderia ser feita a mesma indagação sobre a que penalidades cabíveis estaria se referindo o caput do art 161 do CTN;

- o crédito tributário consubstanciado na multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, exemplo de penalidade pecuniária aplicável pela inobservância da obrigação acessória, quando não pago no prazo previsto em lei, nunca sofreria a incidência de juros de mora, o que não se coaduna com a legislação pátria;

- dessarte, comprovada a possibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício, resta saber se tais juros podem ser aplicados pela taxa Selic;

- a fim de contextualizar o problema e buscar a interpretação adequada, serão transcritos os dispositivos aplicáveis à solução do caso. Em primeiro lugar, os artigos 44, I, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação anterior à dada pela Lei nº 11.488/2007: [...];

- a divergência sobre a aplicabilidade da Selic sobre a multa de ofício a título de juros de mora se dá, primordialmente, acerca do que se entende por “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”;

- o art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/1996 utilizam, respectivamente, as expressões “débitos para com a União” e “débitos a que se refere este artigo”. Assim, é importante definir a que “débitos” se referem o art. 61, caput, e seu § 3º do mencionado diploma legal;

- é sabido que, com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, surge o direito subjetivo público do sujeito ativo (União) a receber o crédito tributário e o respectivo dever do sujeito passivo (devedor) de pagá-lo no prazo previsto na legislação específica;

- portanto, nota-se que, se não pago o tributo no prazo estipulado legalmente, o Fisco efetuará o lançamento do crédito tributário, expressão que abrange o tributo e os acréscimos legais (multa e juros);

- quer-se dizer com isso que os débitos a que se referem o art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/1996 são os créditos tributários devidos à União e não somente o valor do tributo (principal). Os juros incidirão sobre o principal e a multa de ofício aplicada. É o que manda o citado § 3º;

- portanto, a Lei nº 9.430/1996 dispôs de modo diverso do § 1º do art. 161 do CTN e expressamente mandou aplicar aos créditos tributários da União a “taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”, que é a taxa Selic;

- logo, resta correta a aplicação dos juros de mora, com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício;

- cabe destacar que a tese defendida pela Fazenda Nacional está em sintonia com a jurisprudência deste Conselho: [...];

- ainda, mais recentemente a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ratificou esse entendimento, por ocasião do julgamento de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nos autos do processo administrativo nº 16327.002243/99-71. Confira-se: [...];

PEDIDO

- ante o exposto, requer a União seja negado provimento ao recurso especial manejado pelo contribuinte, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma Ordinária *a quo*, nos quesitos objeto da presente insurgência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conforme foi relatado, tanto a contribuinte TAM LINHAS AÉREAS S.A. (doravante identificada apenas como TAM) quanto a Fazenda Nacional, por meio de sua Procuradoria-Geral, interpuseram recursos especiais se insurgindo contra as partes do Acórdão nº 1402-000.905 que lhe foram desfavoráveis.

O recurso especial da PGFN contesta a conclusão da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara de que sobre a multa de ofício incidem juros de mora calculados à taxa de 1% ao mês. Pleiteia-se que seja restabelecida a taxa Selic como percentual de cálculo de tais juros.

Já o recurso especial da contribuinte busca primordialmente o cancelamento das glosas, determinadas pela autoridade tributária, das despesas relativas a pagamentos de royalties feitos à empresa relacionada TAM MILOR TAXI AÉREO, REPRESENTAÇÃO, MARCAS E PATENTES S.A. (mencionada de agora em diante como TAM MILOR), no que concerne a seus reflexos na apuração tanto do IRPJ quanto da CSLL. Subsidiariamente, requer a contribuinte recorrente que seja completamente afastada a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Assim, verifica-se que as duas partes suscitaram divergências a respeito da incidência de juros sobre a multa de ofício (com pretensões diferentes, obviamente). Tal assunto, porém, só deve ser examinado após analisadas as outras duas matérias objeto do recurso especial da contribuinte: "dedutibilidade de despesas com pagamento de royalties" e "inaplicabilidade do art. 353, inciso I, do RIR/1999 à CSLL". Isso porque eventual exoneração das rubricas principais implicaria no automático cancelamento das multas de ofício que as acompanham e, conseqüentemente, na perda do objeto da discussão acessória concernente à incidência de juros sobre tais multas.

Embora o tema não tenha sido abordado nas razões que a PGFN contrapôs ao recurso especial apresentado pela contribuinte TAM, julgo relevante examinar inicialmente a questão do conhecimento recursal no que diz respeito à dedutibilidade dos royalties pagos a pessoas jurídicas relacionadas, primeira matéria combatida naquela peça recursal.

Vencida tal etapa, passarei à análise do mérito dos pontos controvertidos, conforme acima especificado.

1) Conhecimento do recurso especial - Dedutibilidade de despesas com royalties

Como já se mencionou, um dos motivos que levaram a contribuinte a se insurgir contra o Acórdão nº 1402-000.905 foi o fato de terem sido restabelecidas as cobranças dos créditos tributários fundamentados na indedutibilidade das despesas com pagamentos de royalties feitos à pessoa jurídica TAM MILOR, que tinha vínculos societários com a contribuinte.

A recorrente aponta um único acórdão paradigma em relação ao tema da dedutibilidade das despesas com pagamento de royalties (quanto aos reflexos na apuração do IRPJ, esclareça-se, uma vez que a segunda matéria recorrida diz respeito aos efeitos da indedutibilidade apontada pela Fiscalização no cálculo da CSLL). Realizando o cotejo entre este acórdão paradigma, de nº CSRF/01-04.629, e a decisão recorrida, não vislumbro a existência de similitude fática ou de divergência jurisprudencial que possibilitem o conhecimento do recurso especial manejado pela contribuinte.

Ocorre que os contextos fáticos analisados em cada uma das decisões são distintos, o que naturalmente leva ao desenvolvimentos de discussões jurídicas também distintas. É o que passo a explicar.

O Acórdão paradigma nº CSRF/01-04.629 se debruça sobre o caso de um sujeito passivo que realizou pagamentos de royalties a pessoa jurídica que integrava seu quadro societário e deduziu tais despesas de seu lucro tributável. A Fiscalização, identificando hipótese de indedutibilidade expressamente prevista no art. 353, I, do RIR/1999, realizou o lançamento tributário que motivou a instauração daquele processo administrativo.

A partir daí, a discussão jurídica que permeou aqueles autos foi a seguinte: a vedação trazida pela alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/1964 atinge também sócios pessoas jurídicas (como estabelece o art. 353, I, do RIR/1999) ou apenas sócios pessoas físicas (como, em tese, poderia sugerir a presença da expressão "e a seus parentes e dependentes").

As seguintes passagens extraídas do acórdão indicado como paradigma pela contribuinte recorrente demonstram o que se afirmou:

"VOTO VENCIDO

(...)

Conforme relatado, duas matérias foram submetidas à apreciação desta Turma da CSRF, recorridas no recurso voluntário nº. 120.985, quais sejam:

i) **glosa de despesas com royalties, pagas a sócio pessoa jurídica.** No julgamento dessa matéria, a Oitava Câmara deu provimento ao recurso, ensejando o recurso especial da Fazenda Nacional; e

(...)

VOTO VENCEDOR

(...)

"Neste aspecto não posso efetivamente enxergar, como quis o Relator vencido, e com a máxima venia, que o artigo 71 da Lei 4.506/64, na letra "d" de seu parágrafo único tivesse buscado estender a vedação da dedutibilidade dos royalties, além de para a pessoa física, também para a pessoa jurídica.

Tal como foi ele redigido e convertido em lei, a única interpretação possível é a de que a vedação se reporta apenas à pessoa física. Para tanto maiores e melhores considerações não são necessárias na medida em que a utilização da segunda parte do dispositivo vedador, quando

se refere a "parentes ou dependentes" está efetivamente atrelando a proibição à pessoa física pois que não cabe falar, e seria absolutamente imprópria a terminologia, de "parentes ou dependentes" da pessoa jurídica.

Ademais, qualquer vedação na espécie haverá sempre de ser interpretada restritivamente pelo próprio fato de ser uma proibição. E creio que a extensão da vedação à pessoa jurídica não encontra agasalho no entendimento do ex Conselheiro José Antonio Minatel (Acórdão nº 108-04.211/1994), citado no voto vencido, na medida em que este apenas deixou claro que "tem direito o legislador tributário, para fim específico de não permitir que a quantificação da obrigação tributária fique ao talante do próprio sujeito passivo": foi isto exatamente o que ocorreu na espécie, ou seja, o desejo do legislador de restringir a limitação à pessoa física. Cochilo ou não, a verdade é que "legem habemus" e esta não pede ser interpretada além dos seus limites.

Ademais, na hipótese dos autos, o sujeito passivo é um franqueado de conhecida multi-nacional dedicada aos mistérios da sanduicheria quando se sabe que o pagamento do "royalty", no fundo, não é a mera decorrência do uso de uma marca, mas a retribuição de uma série de outras utilidades postas à disposição dele franqueado, as quais seguramente não estariam compreendidas na vedação do indigitado art. 71 da Lei 4.506/64.

Dou provimento integral ao recurso." (grifou-se)

Já o acórdão ora recorrido de nº 1402-000.905 se ocupa de contexto fático diverso. No caso concreto aqui analisado não foram identificados pagamentos de royalties feitos a sócios da contribuinte, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. As despesas que a Fiscalização considerou indedutíveis, no caso sob exame, referem-se a pagamentos feitos a pessoa jurídica que não consta no quadro societário da contribuinte, mas que tem os mesmos sócios pessoas físicas daquela.

A partir desta situação fática, a discussão jurídica que se desenvolveu é mais complexa e abrangente do que aquela encontrada nos autos que abrigam o acórdão paradigma: é possível interpretar a alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/1964 de forma a incluir, na vedação ali estabelecida, pagamentos de royalties feitos a beneficiário que, embora não seja formalmente sócio da contribuinte, esteja submetido ao controle dos mesmos sócios pessoas físicas que a comandam?

Dos seguintes trechos transcritos do voto condutor do acórdão recorrido, resta claro que a análise jurídica que se desenvolve é bastante distinta daquela encontrada na decisão paradigma:

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

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

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

acionistas da sociedade (verificado com a redução dos lucros a serem distribuídos).

(...)

Como admitir que um resultado expressamente vedado pela lei (royalties pagos a dirigentes e seus parentes) seja atingido por via oblíqua, ou seja, tendo uma empresa veículo como aparente beneficiária destes pagamentos?

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

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

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

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

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

Verifica-se, portanto, que o caso concreto julgado pelo Acórdão paradigma nº CSRF/01-04.629 é significativamente diferente daquele sobre o qual se debruça o acórdão recorrido, não se verificando a necessária similitude fática entre eles. De tal fato decorre que também são distintas as contendas jurídicas que se desenrolam em cada um dos julgados.

Diante de todo o exposto, resta claro que não se configurou a divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), para fins de admissibilidade do recurso especial quanto à matéria "dedutibilidade de despesas com pagamento de royalties", razão pelo qual voto por NÃO CONHECER do recurso em relação a tal matéria.

Destaco que, no que atine às outras duas matérias que obtiveram seguimento para julgamento por esta CSRF, "inaplicabilidade do art. 353, I, do RIR/1999 à CSLL" e "incidência de juros de mora sobre multa de ofício" (esta contestada por ambos os recorrentes), adoto as razões expostas no despacho que examinou a admissibilidade do recurso especial para delas CONHECER.

2) Dedutibilidade de despesas com pagamento de royalties (CSLL)

Quanto à segunda divergência apontada no recurso especial da contribuinte, alega-se que as regras que vedam a dedução dos royalties são próprias do IRPJ, e não se aplicam à CSLL.

Sempre houve muita polêmica em torno desse tipo de questão, ou seja, de definir quais regras do IRPJ (relativamente à apuração da base de cálculo) são também aplicáveis à CSLL.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, no intuito de reduzir a litigiosidade em relação a essas questões, editou a IN RFB nº 1.700, de 14/03/2017, listando uma série de ajustes à base de cálculo (adições e exclusões), e identificando quais deles seriam específicos para o IRPJ, e quais seriam aplicáveis aos dois tributos (IRPJ e CSLL).

A referida instrução normativa apresenta o "ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO", contendo a seguinte informação sobre a matéria que aqui interessa:

Nº	Assunto	Descrição do ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN
99	Royalties e Assistência Técnica, Científica e Administrativa	O valor dos royalties e das importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que forem indedutíveis nos termos: (1) dos arts. 52 e 71, caput, alínea 'a', e parágrafo único, alíneas 'c' a 'g', da Lei nº 4.506, de 1964; (2) do art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991; (3) do art. 74, caput, da Lei nº 3.470, de 1958; (4) do art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962; e (5) do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979.	Sim	Não	Arts. 85 a 88

Como se trata de posicionamento do próprio órgão encarregado da administração e fiscalização dos tributos de competência da União, manifestando o mesmo entendimento que é defendido pela contribuinte, penso ser desnecessárias outras considerações a respeito disso.

Desse modo, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte em relação a essa segunda divergência.

3) Juros de mora sobre a multa de ofício

Mantida a glosa da despesa com pagamento de royalties para o IRPJ, cabe analisar agora a questão referente à incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Como já mencionado no início deste voto, as duas partes suscitaram divergência em relação a essa matéria, com pretensões diferentes, obviamente.

O recurso especial da PGFN objetiva restabelecer os juros de mora sobre a multa de ofício, calculados pela taxa Selic, e não pela taxa de 1% ao mês conforme determinou o acórdão recorrido.

Já o recurso especial da contribuinte busca o completo afastamento dos juros sobre a multa de ofício.

Pois bem. A cobrança de juros de mora sobre os créditos não pagos até a data de vencimento é prevista no art. 161 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A expressão "crédito", utilizada no *caput* do artigo reproduzido, obviamente se refere ao crédito tributário, pela própria natureza do diploma legal que habita. Para se definir o alcance de tal expressão, recorre-se a outro dispositivo do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Já a definição de obrigação principal, mencionada no art. 139 do CTN, é trazida pelo §1º do art. 113 do mesmo Código. Tal obrigação tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. *In verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O critério utilizado pelo CTN para enquadrar determinada obrigação tributária como principal é, portanto, seu conteúdo pecuniário. Uma vez que a multa de ofício tem a característica de penalidade pecuniária, fica claro que ela integra a obrigação principal, ao lado dos tributos.

Interpretando em conjunto os dispositivos reproduzidos, conclui-se que incidem juros de mora sobre os créditos tributários não integralmente pagos no vencimento (art. 161) e que tais créditos decorrem da obrigação principal (art. 139), englobando o tributo e a multa de ofício (art. 113, §1º). Assim, a conclusão construída é a de que o CTN prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

Os defensores da tese da ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício argumentam que a interpretação literal do *caput* do art. 161 do CTN impossibilitaria tal incidência em razão da presença da expressão "*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*". Se a penalidade referente à multa de ofício já estiver contemplada na expressão "*crédito não integralmente pago no vencimento*", a que outras penalidades cabíveis estaria se referindo o legislador? - indagam.

Ocorre que, frequentemente, a interpretação de uma norma tributária demanda a consideração da realidade jurídica e fática a que se aplica. Mais do que isso, a norma deve ser interpretada sistematicamente, levando-se em conta todo o sistema tributário pátrio.

A este respeito, examine-se a interessante colocação da Ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, designada para redigir o voto vencedor do **Acórdão CSRF nº 9101-00.539, de 11/03/2010**:

"Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "*interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.*"

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema."

Sendo assim, a melhor interpretação a ser dada ao art. 161 do CTN é, sem dúvida, aquela que guarda harmonia com os demais dispositivos daquele Código que tratam do tema sob análise, quais sejam, os arts. 113 e 139.

Além do CTN, a Lei nº 9.430/1996, em seu art. 61, *caput* e §3º, também dispõe sobre o cabimento de juros de mora sobre multa de ofício:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Depreende-se do artigo reproduzido que incidem juros de mora sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica. A multa de ofício se amolda perfeitamente a tal definição, já que sua cobrança decorre, entre outras hipóteses, da falta de pagamento de imposto ou contribuição, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1997.

Sendo assim, a exemplo do que ocorre com o art. 161 do CTN, também o art. 61 da Lei nº 9.430/1997 fundamenta a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Corroboram ainda tal entendimento o art. 43 da Lei nº 9.430/1997 que, em seu parágrafo único, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. Assim, vê-se que a legislação não enxerga incompatibilidade entre os juros de mora e uma multa pecuniária de caráter punitivo:

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

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

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou a respeito da legalidade da cobrança de juros de mora nos moldes praticados no presente processo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

(STJ, 1ª T., AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, dez/2012)

Por fim, tanto o §3º do art. 61 quanto o parágrafo único do art. 43, ambos da Lei nº 9.430/1997, fazem alusão à taxa aplicável a título de juros de mora: taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais.

Quanto a este ponto, a matéria já foi inclusive pacificada por meio da edição da Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte em relação ao seu pedido de afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional no que toca ao seu pedido de restabelecimento da Selic como taxa aplicável ao cálculo dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

Desse modo, sumariando os entendimentos expostos, voto por NÃO CONHECER do recurso especial interposto pela contribuinte em relação à matéria "dedutibilidade de despesas com pagamento de royalties (IRPJ)" e, na parte conhecida, por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao mesmo recurso, apenas para cancelar a exigência relativa à CSLL.

Quanto ao recurso especial da PGFN, voto no sentido de DAR-LHE PROVIMENTO, determinando que sobre a multa de ofício devem incidir juros de mora calculados à taxa Selic, e não os juros de 1% ao mês determinados pelo acórdão recorrido.

(Assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Apresento a presente declaração de voto para manifestar minha divergência quanto ao voto do Ilustre Relator quanto ao **conhecimento do recurso especial do contribuinte relativamente à glosa das despesas com royalties**.

O tema está relacionado à interpretação do artigo 71, da Lei 1º 4.506/64, que prescreve:

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;
- 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;

A disposição legal foi reproduzida no artigo 353, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999).

O Termo de Verificação Fiscal no presente processo administrativo, tratando dos “sócios” e do artigo 71, parágrafo único, alínea *d*, da Lei nº 4.506, sem qualquer menção a possível planejamento tributário:

Tratando-se da necessidade, como é possível entender que os proprietários da marca que são efetivamente, direta ou indiretamente proprietários da TAM, submetem a pagamentos de royalties pelo uso da marca justamente uma empresa possuidora do maior mercado de viação aérea dos pais, nascida originalmente como TAM, que comercializa os seus produtos e que afinal traz resultados, quase que exclusivamente, que serão distribuídos para os sócios em forma de dividendos ou sócios em forma de dividendo ou juros de capital próprio.

Outra questão que se poderia fazer é como seria a empresa se utilizasse marca diferente daquela que repercute despesa de royalties, será que influenciaria no retorno que os sócios desejariam desta empresa?

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

A resposta a esta questão só pode ser reconhecida como ação para diminuir o lucro da TAM, seja LINHAS AÉREAS, seja TAM S/A ou mesmo as duas outras envolvidas com a geração deste tipo de despesas, e por consequência reduzir a carga tributária.

Logo, a necessidade de uso da marca é do interesse dos sócios para que a TAM LINHAS AEREAS proporcione lucros a ela própria, diferentemente de royalties pelo uso da marca feita por terceiros (...)

Já o artigo 353 do RIR/06, é conclusivo ao determinar que não são dedutíveis (Lei 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único), logo no primeiro inciso, os royalties **pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes**. É literal e não deixa dúvidas sobre a restrição imposta pela legislação tributária, crivando de indedutibilidade os valores atribuídos a título de royalties conforme especifica.

Efetivamente TAM MILLOR não é diretamente sócio da TAM LINHAS AEREAS, mas os sócios desta são mesmos daquela. (...)

Ou seja, a lei tributária não proíbe a prática de operações mercantis, como a celebrada entre a fiscalizada e seus controladores, mas atribui-lhes efeitos próprios no campo de apuração da base tributável do IRPJ.

Contribui para esta definição os dizeres do Parecer Normativo nº CST 102/75 item c - "Com efeito, as despesas com royalties são indedutíveis, por força do artigo 71, parágrafo único, alínea d, da Lei 4506/94 (não são

dedutíveis os royalties pagos a sócios...), reproduzido pelo artigo 353 do atual RIR_. Referida determinação alcança tanto os royalties pagos a beneficiários aqui domiciliados como no exterior. Não se alegue, de outro lado, que o dispositivo veda a dedutibilidade apenas quanto o beneficiário for pessoa física, não cerceando os pagamentos a pessoas jurídicas. A administração fazendária, em casos análogos, através dos Pareceres Normativos CST nº 241 e 871, ambos de 1971, estabeleceu entendimento que a restrição legal é extensiva também às pessoas jurídicas". (...) (grifamos)

Diante deste panorama fático, decidiu a Turma *a quo* no **acórdão recorrido**, por maioria de votos, destacando-se trecho do voto vencedor:

Como se observa da ementa acima transcrita, a DRJ afastou o lançamento tributário por entender que as despesas com royalties somente guardam a característica de indedutíveis quando pagas a sócios. A conclusão do douto colegiado de primeira instância pautou-se em interpretação do artigo 353, I do RIR/99, que tem o seu fundamento legal no art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. A meu ver, a interpretação dada ao dispositivo pela DRJ e que levou à exoneração de parte do lançamento foi equivocada. Ao contrário do decidido, a legislação em vigor alberga sim a vedação de dedutibilidade levada a termo no caso concreto. Isso porque, a intenção da norma é vedar, de forma ampla, a destinação de royalties em benefício de sócios, dirigentes ou seus parentes.

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

O artigo 71 da Lei nº 4.506, de 1964, tem amplo alcance e sequer limita o grau de parentesco que há com os sócios e diretores. Frise-se, de plano, que não se trata de uso da analogia para ampliar a hipótese de incidência tributária, mas tão-somente verificando o alcance da norma jurídica. Para isso, lanço mão de interpretação finalística e sistemática dos institutos. (...)

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

O **acórdão paradigma** tem o seguinte contexto fático descrito em seu relatório (CSRF/01-04.629):

A Fazenda Nacional recorre do cancelamento da glosa de despesas com "royalties", arguindo divergência jurisprudencial com o decidido nos acórdãos nº 10312.157, fls. 483 a 487; nº. 103-06.342, fls. 488 a 494; e nº. 108-04.211, fls. 495 a 506.

Pede a reforma do acórdão recorrido para manter a tributação dos valores autuados a título de "royalties a beneficiária pessoa jurídica". (...)

Defendeu-se a contribuinte asseverando que nas razões de recurso especial da Fazenda Nacional explicitou-se "... A questão principal a ser consideradas no presente processo se relaciona com o alcance interpretativo da norma contida no parágrafo único, do artigo 71, da Lei 4.506/64, base legal dos artigos 232, inciso III, do RIR/80 e 292, inciso I, do RIR/94."; faltou dizer que as disposições do RIR/80 e RIR/94, embora indiquem a mesma matriz legal (a Lei nº. 4.506/64, art. 71, parágrafo único), são de teor diferente, aspecto fundamental para o deslinde da questão, a saber: de um lado o artigo 232 do RIR/80 reproduz fielmente a referida matriz legal; porém a mesma fidelidade não foi observada no RIR/94 em seu artigo 292, inciso I, no qual foi inserida as palavras "pessoas físicas ou jurídicas" inexistentes na lei e no RIR/80; assim sob a ótica do RIR/80 somente seriam indedutíveis os royalties pagos a sócios pessoas físicas dirigentes ou seus parentes ou dependentes, e dedutíveis os pagos aos sócios pessoas jurídicas; os dispositivos supervenientes inseridos no artigo 292 do RIR/94 exorbita da lei em flagrante desrespeito ao princípio da legalidade inserto na CF/1988, art.5º., II, e art. 150, 1, além de contrariar as disposições do artigo 99 do CTN.

Pede, a contribuinte, seja negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para se manter incólume o acórdão recorrido, neste particular.

A Turma prolatora do **acórdão paradigma (CSRF/01-04.629)** decidiu a respeito do tema, nos termos do voto vencedor:

Neste aspecto não posso efetivamente enxergar, como quis o Relator vencido, e com a máxima venia, que o artigo 71 da Lei 4.506/64, na letra "d" de seu parágrafo único tivesse buscado estender a vedação da dedutibilidade dos royalties, além de para a pessoa física, também para a pessoa jurídica.

Tal como foi ele redigido e convertido em lei, a única interpretação possível é a de que a vedação se reporta apenas à pessoa física. Para tanto maiores e melhores considerações não são necessárias na medida em que a utilização da segunda parte do dispositivo vedador, quando se refere a "parentes ou dependentes" está efetivamente atrelando a proibição à pessoa física pois que não cabe falar, e seria absolutamente imprópria a terminologia, de "parentes ou dependentes" da pessoa jurídica.

Ademais, qualquer vedação na espécie haverá sempre de ser interpretada restritivamente pelo próprio fato de ser uma proibição. E creio que a extensão da vedação à pessoa jurídica não encontra agasalho no entendimento do ex Conselheiro José Antonio Minatel (Acórdão nº 108-04.211/1994), citado no voto vencido, na medida em que este apenas deixou claro que "tem direito o legislador tributário, para fim específico de não permitir que a quantificação da obrigação tributária fique ao talante do próprio sujeito passivo": foi isto exatamente o que ocorreu na espécie, ou seja, o desejo do legislador de restringir a limitação à pessoa física. Cochilo ou não, a verdade é que "legem habemus" e esta não pede ser interpretada além dos seus limites.

Entendo que a pequena distinção fática entre os processos analisados pelo acórdão recorrido e paradigma são irrelevantes à análise da lei tributária (art. 71, parágrafo único, alínea d) por ambas as Turmas.

Com efeito, há similitude entre as situações fáticas analisadas pelo acórdão recorrido e paradigma, pois ambos trataram da interpretação do mesmo dispositivo legal, concluindo de forma distinta quanto à sua aplicação. Enquanto o acórdão recorrido deu interpretação bastante abrangente ao termo sócio constante do artigo 71, *d* (para até mesmo admitir a sua aplicação quanto a terceiros que não são efetivamente sócios da pessoa jurídica diretamente – a despeito da impropriedade técnica do TVF ao mencionar “sócios”), o acórdão paradigma atribuiu-lhe interpretação bastante restrita (apenas admitindo sua aplicação para sócio pessoa física).

Nesse contexto, entendo que caberia a esta Turma da CSRF analisar o mérito recursal, assentando a interpretação a respeito do artigo 71, parágrafo único, alínea *d*, da Lei nº 4.506/64.

Por tais razões, voto pelo **conhecimento do recurso especial quanto à glosa das despesas com royalties.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa