Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.722771/2016-35

Processo nº	16682.722771/2016-35
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.098 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	11 de maio de 2022
Recorrente	IBM BRASIL - INDÚSTRIA DE MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. *ROYALTIES*. DEDUTIBILIDADE. PAGAMENTO A CONTROLADORA INDIRETA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos distintos. O acórdão recorrido analisou a dedutibilidade de pagamento de *royalties* a pessoa jurídica no exterior controladora indireta da autuada, enquanto o acórdão paradigma teve em conta pagamentos dessa natureza, mas a pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico, sem que fosse explicitada a relação societária existente entre a autuada e a beneficiária dos *royalties.*

REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, constituem *royalties* e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda. A IBM USA não cabe dentro da figura do "autor/criador" traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a IBM Brasil a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são *royalties*. Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que "atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais" no Brasil, a Lei nº 9.610/1998, disse com todas as letras em seu art. 11, que o "autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica".

PAGAMENTO DE *ROYALTIES* A SÓCIOS PESSOA JURÍDICA. REGRA GERAL. INDEDUTIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, exceto em relação à matéria "1.3 Remessa de royalties a beneficiário que não é sócio da remetente", vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento integral do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, quanto à segunda matéria, a conselheira Livia de Cali Germano, e, integralmente, o conselheiro Gustavo Henrique Guimarães da Fonseca. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por IBM BRASIL – INDÚSTRIA DE MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA ("Contribuinte", e-fls. 1361/1435) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-002.158 (e-fls. 1285/1348), na sessão de 16 de maio de 2018, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: 2011
>
> MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.
>
> A mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional, pressupõe a existência de dois ou mais lançamentos fundados em premissas distintas; a inexistência de lançamento anterior não gera conflito positivo e em nada ofende o dispositivo legal, sendo de rigor a autuação, sempre que presentes os requisitos vinculantes do art. 142 do mesmo diploma legal.
>
> REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.
>
> As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma indireta, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda. A IBM USA não cabe dentro da figura do "autor/criador" traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a IBM Brasil a licenciar e distribuir cópias

Original

> de seus programas de computador, são royalties. Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que "atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais" no Brasil, a Lei nº 9.610/1998, disse com todas as letras em seu art. 11, que o "autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica".
>
> PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS PESSOA JURÍDICA. REGRA GERAL. INDEDUTIBILIDADE.
>
> Não são dedutíveis os royalties pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.
>
> BASE DE CÁLCULO.
>
> Mantém-se o valor da base de cálculo apurada na autuação, se a recorrente não logra comprovar o valor que alega.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
>
> Ano-calendário: 2011
>
> ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO.
>
> As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de royalties são dedutíveis, para fins de apuração do resultado ajustado, quando se constituir despesa necessária à atividade da empresa. (Solução de Consulta Cosit nº 310 de 14 de junho de 2017; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, arts. 69 e 85 e Anexo I Tabela de Adições ao Lucro Líquido, item 99).

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurado no ano-calendário 2011 a partir da constatação de royalties indedutíveis. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 1048/1084). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência de CSLL (e-fls. 1285/1348).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 02/07/2018 (e-fl. 1349) e em 13/08/2018 retornaram ao CARF sem interposição de recurso especial (e-fl. 1350),

Cientificada em 25/08/2018 (e-fls. 1358), a Contribuinte interpôs recurso especial em 06/09/2018 (e-fls. 1359/1435) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1534/1552, do qual se extrai:

> A matéria refere-se à glosa de despesas com Royalties que se pretende discutir através dos seguintes temas:
>
> 1.1) Pagamentos à Pessoa Jurídica em contrapartida à exploração de direitos autorais;
>
> 1.2) Dedução de despesas com royalties pagos a sócio pessoa jurídica;
>
> 1.3) Remessa de royalties a beneficiário que não é sócio da remetente;
>
> 1.4) Mudança de critério jurídico; e
>
> 1.5) Artigo 100 do CTN -Exclusão de multa punitivas e juros de mora.
>
> Reproduz-se tabela apresentada pela Recorrente para bem ilustrar os temas e paradigmas correlacionados:
>
> [...]
>
> 2) DA ADEQUAÇÃO DOS PARADIGMAS
>
> Quanto ao prequestionamento das matérias alegadamente divergentes, deve-se fazer preliminarmente as seguintes constatações para efeito de seu conhecimento.
>
> A recorrente apresentou os temas acima referidos, indicando no total, 6(seis) paradigmas para a infração relacionada à glosa de despesas com royalties e a preliminar de nulidade relacionada à matéria mudança de critério jurídico.

Original

O Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, dispõe:

[...]

O regimento interno determina que cada matéria tenha sua demonstração assentada em apenas 2(dois) paradigmas, sendo descartados os demais (art. 67, § 7º do RICARF).

Apesar de o Regimento não ter definido explicitamente o termo "matéria", não se pode conceber que tal conceito tenha seu alcance tão estendido para acomodar uma mesma matéria dita sob outro enfoque.

Por oportuno, transcreve-se do Manual de Admissibilidade do Recurso Especial (p. 34, da versão 3.0) as seguintes lições:

> Constatada a tempestividade, a demonstração da legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente e a indicação de paradigmas, o examinador deve identificar as matérias objeto do recurso. Nesse passo, **não se deve confundir as "razões de recurso", com a análise da admissibilidade do recurso**.
>
> [...] (Destacou-se).

Atenção especial deve ser dada à identificação e especificação da(s) matéria(s) suscitada(s). Matéria é o ponto que o recorrente deseja rediscutir, não se confundindo com tese jurídica. Nesse passo, cada matéria pode comportar diversas teses jurídicas, que podem ser apresentadas nos paradigmas, desde que respeitada a limitação regimental.

Sob esse enfoque, como regra geral, as únicas matérias a que os temas ligados aos itens se referem são a demonstração da legalidade da dedutibilidade das despesas a título de pagamento com royalties, bem assim a nulidade em função da mudança no critério jurídico suscitada no recurso voluntário.

Porém, deve-se avançar e verificar se a estrutura lógica dos fundamentos da decisão recorrida possui algum tipo de peculiaridade que dê margem ao desdobramento temático feito pela Recorrente. Isso porque é razoável se admitir a subdivisão em mais de um tema por matéria, se o acórdão recorrido se utilizar de mais de um fundamento relevante para sustentar o lançamento.

Nesse caso, é possível admitir uma interpretação extensiva do regimento, permitindo a demonstração da divergência por 2(dois) paradigmas para cada um desses fundamentos.

Uma argumentação ou argumento é composto de uma cadeia de raciocínio lógico sustentada por determinados fundamentos e interligados de determinada forma, sendo alguns mais (fundamento relevante), outros menos importantes (fundamentos subsidiários); e outros até irrelevantes, como dito, quando trazidos à título de obter dictum.

Havendo, no acórdão recorrido, mais de um fundamento relevante que sustente a autuação, aí sim, até se poderia cogitar em compartimentar a matéria em temas com base na inteligência da Súmula nº 528 do STF .

Em regra geral é vedado o artifício de "fatiar" as matérias apenas apontando contra-argumentos utilizados pelo recorrido para fazer face a objeções levantadas por ela própria, que se não tivessem sido enfrentados, sequer seria o caso de se admitir por embargos, pois não prejudicariam a essência do entendimento da relatora (fundamentos subsidiários ou de obiter dictum).

Nesse sentido, como já se disse, não se pode considerar tais objeções como uma matéria autônoma a demandar qualquer tipo de exceção à inteligência do art. 67, § 7º do RICARF.

Veja-se que a referida Súmula faz menção a "partes autônomas". Sob essa perspectiva, passa-se a analisar os fundamentos do recorrido em relação às a matéria constante da autuação (legalidade da dedutibilidade das despesas a título de pagamento com

Original

rolyaties) para depois tentar correlacioná-los a cada um dos temas trazidos pela Recorrente, verificando assim a sua pertinência.

Fundamentos do Recorrido:

Primeiro o Acórdão recorrido define o conceito de royalties: e depois de definir Royalties de forma mais abrangente que a defesa o faz, subsume os fatos à legislação específica que trata da sua indedutibilidade.

A partir da definição de royalties, que para o recorrido é bem mais abrangente do que defende a defesa, subsume os fatos à legislação específica.

Em apertada, síntese, os fundamentos do recorrido subdividem-se da seguinte forma:

1) A conceituação de Royalties;

2) E depois a subsunção desse conceito ao dispositivo legal que prevê a sua indedutibilidade, pelo fato de os pagamentos se referirem a royalties pagos à sócio, no caso, pessoa jurídica (art. 353 I do RIR/99);

Portanto, aqui vislumbramos uma situação envolvendo 2(dois) fundamentos, embora interligados pelo conceito de royalties, que poderia se permitir abrir exceção à regra limitativa imposta pelo RICARF de 2(dois) paradigmas por matéria. No caso, como se verá mais adiante, a Recorrente trouxe 4(quatro) paradigmas para demonstrar esta divergência, através de 3(três) temas, o que se mostra acertado a partir da estrutura dos fundamentos do recorrido. Os outros 2(dois) outros temas são matérias autônomos (1.4 e 1.5), ensejando 2(dois) paradigmas para cada uma dessas matérias.

Da Demonstração das divergências

MATÉRIA: GLOSA DE DESPESAS COM ROYALTIES TEMAS

1.1) Pagamentos para pessoa jurídica em contrapartida à exploração de direitos autorais Da lide:

Discute-se a qualificação dos pagamentos efetuados a matriz estrangeira (controladora) pelo direito de distribuição de licença de software sob o contrato de distribuição de software como direitos autorais ou não, para efeito de dedutibilidade desses pagamentos.

A Recorrente apresentou 2(dois) paradigmas não reformados para comprovar a divergência: Acórdãos n° 107-07.713 e n° 108-07.262, a seguir analisados

O primeiro paradigma, Acórdão n° 107-07.713, foi assim ementado, no que interessa:

> *IRPJ - REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA PELA LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARES DESPESAS OPERACIONAIS - DEDUTIBILIDADE - Não se enquadram, dentro das limitações impostas pelo artigo 292, inciso I, do RIR/94, pagamentos realizados para empresa controladora, a título de remuneração pela comercialização de softwares, seja porque, nesta hipótese, de royalties não se tratam, seja porque, em verdade, se configuram como remuneração de direitos de autor em face de contrato de licenciamento e distribuição de softwares, em que não se configura distribuição de tecnologia. São, portanto, dedutíveis como custos os dispêndios realizados com essa finalidade.*

O segundo paradigma, Acórdão n° 108-07.262, foi assim ementado, no essencial:

> *IRPJ - ROYALTIES - PAGAMENTOS À CONTROLADORA - Os pagamentos por aquisição de software que envolvam direitos autorais, não configuram o ressarcimento a título de royalties, daí não sujeitarem-se a limites para dedutibiiidade na determinação do lucro real.*

Transcrevem-se trechos do voto condutor do primeiro paradigma:

[...]

Transcrevem-se fragmentos do voto condutor do segundo paradigma, que apresenta basicamente a mesma equivalência fática do primeiro paradigma:

Original

[...]

A ementa do Ac. Recorrido muito bem representa o resumo do que ficou decidido nesta matéria:

> *REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.*
>
> *As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma indireta, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda. A IBM USA não cabe dentro da figura do "autor/criador" traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a IBM Brasil a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são royalties. Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que "atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais" no Brasil, a Lei nº 9.610/1998, disse com todas as letras em seu art. 11, que o "autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica".*
>
> *PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS PESSOA JURÍDICA. REGRA GERAL. INDEDUTIBILIDADE.*
>
> *Não são dedutíveis os royalties pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.*

Do arcabouço jurídico

Verifica-se que o arcabouço jurídico que permeia tanto o recorrido como os paradigmas é o mesmo: art. 71, § único, "d", da Lei nº 4.506/64 (arts. 353, I do RIR/99) c/c Leis 9. 9.609/98 e 9.610/98.

Da situação assemelhada:

Verifica-se que em todos os julgados:

- Pretende-se a dedutibilidade integral de pagamentos a título de royalties;

- Discute-se a natureza desses pagamentos: se são referentes a uma licença de uso da marca (software) ou direitos autorais pagos para comercializar/sublicenciar determinado software no território nacional e que foi produzido pelo autor da obra no exterior;

- Os beneficiários no exterior possuem controle e vinculação societária com as empresas no Brasil, sendo aqueles os detentores do software a ser distribuído/licenciado no Brasil através destas últimas.

Da divergência

No caso, a Recorrente traz paradigmas que procuram contrariar tanto o conceito de royalties estabelecido no Recorrido quanto o seu enquadramento aos dispositivos que tratam da sua indedutibilidade.

Eis trecho do primeiro paradigma a esse respeito, que basicamente possui a mesma equivalência do segundo paradigma:

[...]

O Recorrido, por sua vez, em sentido oposto, deixa bastante claro que o pagamento de taxa de licenciamento e comercialização de software à empresa no exterior tem natureza de royalties, não se tratando de direitos autorais.

Em resumo, em relação à mesma situação assemelhada, **enquanto o recorrido** entendeu que a licença de uso e comercialização de software se trata de royalties e por isso a despesa relacionada seria indedutível, pois os referidos pagamentos a esse título foram direcionados à pessoa jurídica com domicílio no exterior que mantém o controle do capital com direito a voto, enquadrando-se assim na indedutibilidade prevista seja no inciso I do Art. 353 do RIR/99, seja pela alínea "b", inciso III deste mesmo diploma legal). **De outra banda**, nos paradigmas, fixaram-se o entendimento no sentido

Original

contrário, qual seja, os pagamentos em questão não teriam a natureza de "despesas de royalties", porque não se tratariam de uso de marcas ou patentes, mas seriam direitos autorais pagos ao próprio autor da obra, subsumindo-se à exceção da alínea "d" do art. 2 da Lei nº 4.506/64 e não se enquadrando assim em nenhuma das hipóteses de indedutibilidade previstas no art. 353 do RIR/99.

Por todo o exposto, comprovada está a divergência jurisprudencial e assim OPINO por DAR seguimento ao Recurso especial em relação aos 2(dois) paradigmas.

1.2) Dedução de despesas com royalties pagos a sócio pessoa jurídica

Indicou como paradigma não reformado para este tema um único paradigma: Ac. nº 01-04.629, que foi assim ementado:

Acórdão paradigma:

> *"ROYALTIES PAGOS A SOCIO PESSOA JURÍDICA — DED UTIBILIDADE FISCAL — Na vigência do art. 71 da Lei 4.506/64, a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra "d" não se estende aos pagamentos efetuados a sócio pessoa jurídica. (...)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.* " (Destaques do Recorrente)

A Recorrente manejou o seu recurso especial, no essencial, da seguinte forma:

[...]

Assim, como ocorreu no tópico anterior trata-se de paradigma com equivalência factual com o do recorrido e lidando com o mesmo arcabouço jurídico.

Da divergência comprovada

A divergência é patente. Enquanto o acórdão recorrido abraçou o entendimento de que a vedação à dedutibilidade de despesas com royalties remetidos ao exterior prevista no artigo 71, § único, "d", da Lei n° 4.506/1964, aplica-se à remessa tanto de sócio pessoa física quanto pessoa jurídica. De outra banda, o acórdão paradigma, adotou o entendimento no sentido de que aludido preceito legal, vinculado à dedutibilidade, aplica-se somente a remessas a sócio pessoa física, o que pode ser observado facilmente a partir de sua própria ementa que é bastante elucidativa a esse respeito.

Resta demonstrada, portanto, a divergência de interpretação relativa a este outra tema também, dessa feita através do Ac. Paradigma nº 01-04.629.

1.3) Remessa de royalties a beneficiário que não é sócio da remetente

Indicou como paradigma não reformado para este tema um único paradigma: Ac. nº 1302-002.695, que foi assim ementado:

> Acórdão paradigma:
>
> *DESPESAS DEDUTÍVEIS ROYALTIES PAGOS À EMPRESA PERTENCENTE A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO São dedutíveis os royalties pagos à empresa com a qual não se mantenha relacionamento societário, ainda que pertencente a um mesmo grupo econômico, por falta de previsão legal expressa.*

A Recorrente manejou o seu recurso especial, no essencial, da seguinte forma:

[...]

Original

Quando a lei refere-se a sócio refere-se somente àquele que participa diretamente do contrato de sociedade.

Em resumo, ainda que de royalties se trate e o pagamento possa ter como destino uma pessoa jurídica, a recorrente **logra êxito**, através deste paradigma, em apontar uma outra divergência relacionada ao alcance da expressão "sócios" utilizada no art. 353, I 5do RIR que tratou da dedutibilidade dos Royalties.

O arcabouço jurídico continua equivalente entre os julgados contrapostos.

Enquanto o recorrido, se valendo de uma interpretação extensiva, defendeu que o escopo da referida indedutibilidade relacionada à expressão "sócios" se aplica mesmo aos pagamentos realizados entre empresas do mesmo grupo econômico que não mantenham entre si relações societárias diretas, como é o caso das controladoras indiretas. **De outra banda**, no referido paradigma, adotou-se uma interpretação mais restritiva desse dispositivo, afirmando-se que "sócios" são apenas aqueles que participam diretamente do contrato se sociedade, afora isso, estar-se-ia no campo do grupo econômico, extrapolando o escopo do comando legal.

Eis os termos do Paradigma a esse respeito:

[...]

Por todo o exposto, comprovada está a divergência jurisprudencial e assim OPINO por DAR seguimento ao Recurso especial em relação e este outro tema.

1.4) Mudança de critério jurídico

Esta divergência diz respeito à alegada mudança no critério jurídico do lançamento, considerando que fiscalizações anteriores aceitaram a dedutibilidade da despesa.

[...]

Trata-se, pois, de situações fáticas completamente distintas, caberia a recorrente apresentar paradigma com mesmo quadro fático de ausência de um ato administrativo formal e concreto tal qual se deu no recorrido.

[...]

Porto todo o exposto, entendo que o acórdão paradigma não foi apto a demonstrar a divergência.

1.5 - Artigo 100 do CTN -Exclusão de multa punitivas e juros de mora

Em relação a esta última matéria a Recorrente apontou também um único paradigma não reformado: Ac. nº 3302-004.129, que foi assim ementado:

[...]

A esse respeito, verifico que o **Ac. Recorrido** assim se pronunciou, muito embora na parte dispositiva não conste o provimento:

> V**. Inexistência de mudança de critério jurídico**
>
> (...)
>
> 141. Diante do exposto, não acolho o pleito da Recorrente, mas admito que, nesses casos, a Recorrente não poderia ser compelida ao pagamento de multas punitivas e juros de mora.

Como se vê, trata-se de matéria que poderia dar ensejo a melhor esclarecimentos via sede de embargos, ou no mínimo, pela autoridade executora do acórdão se entendesse que seria o caso, mas de forma alguma dá margem a admissão de Recurso Especial uma vez que a matéria não foi prequestionada de forma suficiente a se estabelecer uma posição uma contraposição de entendimentos, havendo pelo contrário uma tendência a convergência dos paradigmas.

A própria Recorrente na parte preambular deste tema admite a falta de divergência:

[...]

A própria Recorrente na parte preambular deste tema admite a falta de divergência:

Original

> Como exposto acima, não há dúvidas de que as exigências de multa e juros já foram afastadas pela decisão recorrida, sendo que não houve qualquer questionamento por parte da d. Procuradoria. Nesse sentido, qualquer tentativa de demonstração de divergência fica prejudicada, uma vez que o argumento já foi acatado de forma unânime. De qualquer forma, tendo em vista a falta de clareza do acórdão, a Recorrente volta a endereçar esse argumento.
>
> (...)
>
> Por todo exposto, OPINO por NÃO ADMITIR a divergência por falta de prequestionamento da matéria.
>
> **CONCLUSÃO:**
>
> Por todo o exposto, em juízo prelibatório OPINO por **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial (art. 68, §2º, do Anexo II do RICARF) para que sejam rediscutidas apenas a matéria "**Glosa de despesas com Royalties**", através dos seguintes temas:
>
> 1.1) Pagamentos à Pessoa Jurídica em contrapartida à exploração de direitos autorais
>
> 1.2) Dedução de despesas com royalties pagos a sócio pessoa jurídica; e
>
> 1.3) Remessa de royalties a beneficiário que não é sócio da remetente.
>
> E NÃO ADMITINDO os seguintes temas:
>
> 1.4) Mudança de critério jurídico; e
>
> 1.5 - Artigo 100 do CTN -Exclusão de multa punitivas e juros de mora. *(destaques do original)*

Notificada da admissibilidade parcial do recurso especial, a Contribuinte apresentou agravo que foi rejeitado conforme despacho de e-fls. 1591/1598, cientificado à Contribuinte em 25/02/2019 (e-fl. 1603).

Depois de expor o prequestionamento e a divergência jurisprudencial acerca das matérias suscitadas, a Contribuinte destaca que *as dd. autoridades fiscais pretendem simplesmente tornar indedutível a principal despesa operacional da Recorrente (que somente no ano-calendário de 2011 representou o montante de R$ 795.625.097,95)*, e depois de demonstrar o impacto da exigência em tela, consigna que:

> Como se nota, na hipótese de prevalecer a forma de apuração proposta pelo fisco, partindo-se de um valor de R$ 533.000.000,00 (pertencente à Recorrente), que representa 40% da receita derivada da distribuição/comercialização de *software*, o valor devido a título de IRPJ seria da monta de R$ 333.226.000,00, ou seja, a alíquota efetiva do IRPJ corresponderia a abusivos e confiscatórios 62,5%. Tal forma de apuração representaria, por exemplo, uma margem de lucro superior ao dobro daquela que seria obtida mediante o cálculo através do método PRL 20%, o que demonstra o absurdo da proposta.
>
> Repitam-se quantas vezes necessárias, se a referida despesa for considerada indedutível, a atividade de distribuição/comercialização de *software* no Brasil estará, se não totalmente inviabilizada, ao menos significativamente prejudicada.
>
> Isso porque considerar tal despesa indedutível representa o mesmo que não autorizar a dedução de despesas com a aquisição de aço em uma indústria automobilística ou com petróleo em uma indústria de plásticos, ou seja, é desconsiderar a principal matéria-prima aplicável ao ramo empresarial no qual a Recorrente exerce as suas atividades.
>
> Sob o ponto de vista contábil e tributário, tal procedimento é inadmissível, uma vez que não há como se auferir receita sem incorrer em uma despesa, isto é, não há como a Recorrente auferir receita decorrente de distribuição/comercialização de *software* sem incorrer em uma despesa para "revender" tal *software.*

Original

> Do ponto de vista econômico e financeiro, tal procedimento é igualmente inaceitável, pois este custo (indedutibilidade das despesas com direitos autorais) teria de ser absorvido pela empresa ou repassado aos seus clientes, o que tornaria a atividade empresarial impraticável ou resultaria em um aumento brutal no preço dos seus produtos, prejudicando a economia brasileira e os consumidores.
>
> Nesse contexto, o *software*, que hoje é um produto essencial para a atividade de qualquer empresa, inclusive para o funcionamento dos próprios órgãos públicos (ex: Receita Federal), teria de ser importado diretamente de empresas estrangeiras ou adquirido no território brasileiro a um preço exorbitante.
>
> Assim, sob todos os aspectos que se analise a presente questão, é simplesmente inviável considerar indedutíveis as despesas incorridas pela Recorrente para remunerar os direitos autorais detidos pela IBMC.

Aduz a Contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que *os pagamentos realizados pela IBM Brasil à IBMC representam remuneração pela licença de distribuição/comercialização de software de sua autoria, afastando-se da natureza jurídica de royalties*. Isto porque:

> No entendimento da Recorrente, à luz do artigo 11 da Lei nº 9.610/1998, combinado com o artigo 2º da Lei nº 9.609/1998, a IBMC, destinatária dos pagamentos, figura como autora do *software* objeto das operações em tela. Tanto é assim que a própria legislação dos Estados Unidos da América, onde o *software* foi criado e registrado, a reconhece como autora dos programas, conforme será detalhado adiante.
>
> Com efeito, na qualidade de autora do *software*, os pagamentos realizados pela Recorrente à IBMC representam rendimento de direito autoral, afastando-se a equivocada classificação de *royalties* que a fiscalização pretende imputar sobre tais pagamentos.

Discorda, assim, da acusação fiscal ao alegar *que uma pessoa jurídica não caberia na figura de "autor/criador" traçada pelo direito autoral brasileiro, cuja definição aplicar-se-ia exclusivamente à pessoa física, de modo que os pagamentos, no caso concreto, poderiam assumir somente a feição de royalties.*

Observa que o entendimento expresso nos paradigmas indicados foi reverberado no Acórdão nº 1802-000.330 e, por vislumbrar que ele *goza de plena aceitação nesta c. Corte Administrativa*, pede que ele prevaleça.

Confrontando os fundamentos do acórdão recorrido, que se reporta ao Acórdão nº 9101-003.063, argumenta que:

> Com o devido respeito, a Recorrente jamais poderia concordar com a conclusão alcançada pelas dd. autoridades fiscais e julgadoras, pelas razões seguintes.
>
> **A primeira**: o artigo 22 da Lei n.º 4.506/64 trata da **tributação das pessoas físicas (indivíduos)** e, portanto, não pode ser aplicado para regular a apuração do lucro real da pessoa jurídica.
>
> A maior prova desse argumento reside no fato de tal dispositivo legal estar reproduzido e consolidado no art. 52 do Regulamento do Imposto de Renda, dentro do Livro I que trata especificamente da **Tributação de Pessoas Físicas**:
>
> [...]
>
> O art. 22 da Lei n.º 4.506/64 nunca teve o objetivo de determinar a natureza dos pagamentos de direito autoral e, muito menos, determinar que esses pagamentos teriam a natureza de *royalties*. Na realidade, essa norma versava única e exclusivamente sobre a classificação de rendimentos de pessoas físicas, para fins da declaração anual, que na época era cedular, conforme previsto no artigo 6º do Decreto-Lei n. 1.642/76.

Original

Nesse sentido, vale transcrever o art. 32 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980 (Decreto 85.450/1980)

[...]

A própria Coordenação do Sistema de Tributação, através do Parecer CST n.º 520, de 02 de junho de 1989, referente ao processo n.º 10.168.008.159/88-65, confirmou tal fato ao dispor que:

[...]

A segunda: Apenas para os fins específicos expostos acima (tributação de pessoas físicas) a equiparação de direitos autorais a *royalties* era possível. Para todos os demais fins tributários, esses valores devem ser tratados de forma distinta, de acordo com sua natureza. Afinal, se assim não fosse, o dispositivo em questão seria redundante, pois estaria afirmando o que já era óbvio.

No caso presente, a remessa realizada pela Recorrente configura exploração de direito autoral por meio de licença de distribuição/comercialização de software. Para esta situação, existe legislação farta que classifica essa operação como pagamento de direitos de distribuição e comercialização de software.

Importante notar que, desde a primeira lei de software (nº 7.646/87), a própria Receita Federal do Brasil expressou em atos administrativos que as remessas feitas ao exterior decorrentes da distribuição de programas de computador no País devem ser tratadas como pagamento de direitos de distribuição e comercialização.

A referida lei de software, revogada pela Nº 9.609/98, tratou com ênfase as designações "Comercialização" e "Distribuição": "*Dispõe quanto à proteção da propriedade intelectual sobre programas de computador e SUA COMERCIALIZAÇÃO no país e dá outras providências" e "Art. 10. Os atos e CONTRATOS de licença DE DIREITOS DE COMERCIALIZAÇÃO referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e ESTABELECERÃO A REMUNERAÇÃO DO TITULAR DOS DIREITOS DE PROGRAMA DE COMPUTADOR residente ou domiciliado no exterior".*

Por sua vez, a Portaria nº 181/89 estabelecia que "*Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 – RIR/80, os rendimentos correspondentes a* ***DIREITOS*** autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de ***programas de computadores – "software", PARA DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO NO PAÍS*** ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única". Além disso, os termos "*direitos de comercialização de programa de computador"* ou *"direitos de distribuição de programa de computador*" foram adotados no §1º-A, do art. 2º da Lei no 10.168/2000: *"a contribuição de que trata este artigo não incide sobre a REMUNERAÇÃO pela licença de uso ou DE DIREITOS DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR*", exceto quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

Vale mencionar, ainda, a ***Carta Circular nº 2.682*** *que dispunha o seguinte:*

[...]

A distinção entre *royalties* e direito autoral (cuja exploração no presente caso, se dá por meio do direito de comercialização de *software*) é confirmada, também, pelo Regulamento do Imposto de Renda. Isto porque os direitos de autor seguem o regime próprio estabelecido no artigo 709 do RIR/99, que assim dispõe:

[...]

Ao passo que os *royalties* seguem o regime de tributação estabelecido especificamente pelo artigo 710 do RIR/99, assim disposto:

[...]

Original

Ora, se a legislação em questão prevê regras tributárias diversas para o pagamento pela exploração dos direitos autorais e *royalties*, é evidente que estes não se confundem e, portanto, não podem ser equiparados para fins tributários.

Ainda, como se não bastassem os argumentos acima expendidos, observe-se que outro forte argumento fere de morte a pretensão fiscal ora combatida: o Ministério da Ciência e Tecnologia, através de sua Consultoria Jurídica, pronunciou-se sobre a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os pagamentos de *software*, analisando, assim, mesmo que indiretamente, o assunto do presente caso.

Com efeito, o Parecer CONJUR/MCT-PEMA nº 72/2002 do Ministério da Ciência e Tecnologia divisa, de forma cristalina, o abismo existente entre os conceitos de direito industrial (*royalties*) e direitos autorais, bem como o correto enquadramento, dentre ambos, das operações com *software*, análise esta que se mostrou essencial para o correto delineamento da regra-matriz de incidência da CIDE naquele caso, e que se mostra tão ou mais importante para a solução deste.

A própria Receita Federal já definiu no item 7 do Parecer Normativo COSIT nº 143, de 1975 (DOU de 19/12/1975)2 royalties como valores "devidos pela exploração de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, e patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação". Portanto, se o fisco brasileiro já definiu o conceito de royalties – o qual não inclui os direitos autorais – não há razão para se aplicar uma definição alienígena, que não possui qualquer efeito no direito brasileiro.

Dessa forma, com base em todo o arcabouço legislativo acima, fica claro que a remuneração pela exploração dos direitos autorais não podem ser equiparados a royalties por expressa falta de base legal se faz totalmente vigente no ordenamento jurídico atual.

A terceira: ainda que fosse possível equiparar a remuneração de direito autoral a royalties com base no art. 22 da Lei nº 4.506/64 – o que se admite para fins de argumentação – isso não seria possível no presente caso, uma vez que a remuneração foi paga à **autora/criadora** do software, a IBMC.

Nesse contexto, oportuno reiterar que a comercialização de software é uma operação peculiar, pois nesta transação não há qualquer transferência de propriedade do programa de computador para o comprador, mas sim, uma **autorização de comercialização** da obra pelo autor ou criador desta.

Os programas de computador são formados por um conjunto de rotinas e instruções que são codificadas numa linguagem técnica específica capaz de viabilizar a operacionalização dos computadores. A parte física do computador (hardware) necessita desses comandos para que possa funcionar e atender às necessidades dos usuários.

Os programas de computador em si mesmos não possuem existência física, não são bens corpóreos, mas bens imateriais.

Com efeito, estabelece a Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998 ("Lei do *Software*"), em seu artigo 1º, o conceito de "software", definindo-o como:

[...]

Nota-se, portanto, que a referida Lei, ao definir os programas de computador (universalmente conhecidos como *softwares)* como um conjunto de comandos que são vertidos numa linguagem codificada, assumiu expressamente a condição destes como bens incorpóreos.

De acordo com a Lei do *Software*, pode-se ainda perceber que aos programas de computador foi conferido o mesmo regime de proteção das obras literárias, muito embora tenham naturezas diversas. Com efeito, **a legislação brasileira expressamente caracterizou a distribuição/comercialização de *software* como verdadeira distribuição do direito de autor**. Vejamos, então, o artigo 2º da referida Lei:

[...]

Original

Ademais, o Ministro da Fazenda, através da Portaria n.º 181/89, reconheceu que os rendimentos referentes aos programas de computador são direitos de autor, conforme se depreende do seu item 1, abaixo:

[...]

Com base no exposto acima um fato é incontestável: os pagamentos feitos pela Recorrente à IBMC são a remuneração de direito autoral do *software.*

Em que pese tal fato, as dd. autoridades julgadoras sustentam que a Lei n. 9.610/98 afastaria qualquer alegação no sentido de que a pessoa jurídica poderia ser autora/criadora de um *software*.

No entanto, cumpre esclarecer que as disposições do artigo 11 da Lei 9.610/98 no sentido de que "*Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica."* não se aplicam aos programas de computador.

De fato, o artigo 7, parágrafo 1 da mesma Lei é expresso no sentido de que "*Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.".*

E a legislação específica (norma especial) aplicável à propriedade intelectual de programas de computador é a Lei 9.609/98, que é expressa ao trazer a possibilidade de a pessoa jurídica ser considerada autora do *software*. Nesse sentido, é válido mencionar o disposto nos artigos 3º e 4º da referida lei:

[...]

Vê-se que o registro do programa de computador pode ser realizado tanto pela pessoa física quanto pela pessoa jurídica, sendo que no artigo 4º da referida lei é expressamente prevista a possibilidade de o programa ser registrado pelo empregador (pessoa jurídica) quando este é desenvolvido na vigência de contrato de trabalho.

Frise-se que tal possibilidade já estava prevista desde o primeiro momento em que os direitos autorais foram regulamentados no Brasil, através da Lei n.º 5.988/73 (revogada pela Lei n.º 9.610/98). Confira-se o que dispõe o artigo 15 da referida lei:

[...]

Como se não bastasse, a previsão de que pessoas jurídicas podem ser autoras é implicíta, na medida em que os demais dispositivos da norma especial não restringe a autoria à pessoa física.

Tal conclusão é confirmada pelo professor Renato Lacerda de Lima Gonçalves:

[...]

Nesse mesmo sentido se posicionou o professor MARCO AURÉLIO GRECO no parecer já anexado aos autos deste processo, parcialmente reproduzido a seguir:

[...]

E ainda que se analise a questão em comento sob o prisma da Lei n.º 9.610/98, é fato que o artigo 11 admite ser aplicável às pessoas jurídicas a proteção dos direitos de autor:

[...]

Nesse sentido, importante esclarecer que o titular originário dos direitos do autor do programa de computador se equipara no papel do próprio autor, para todos os fins legais, o que inclusive já foi reconhecido pelos Tribunais Pátrios ao admitir que nas obras coletivas ***a pessoa jurídica é titular originário dos direitos de autor em todos os seus aspectos*, inclusive os direitos morais*:***

[...]

Ainda, oportuno transcrever os trechos do voto proferido pelo Desembargador Piva Rodrigues que tratam do ponto em questão:

[...]

Original

Da leitura do referido voto vê-se, claramente, que é perfeitamente possível considerar a pessoa jurídica como autora/criadora (titular originária) de determinada obra e, portanto, detentora dos direitos autorais em todos os seus aspectos.

Frise-se que o referido acórdão foi mantido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.473.392/SP, confirmando a correção do entendimento esposado pelo Tribunal paulista.

Adicionalmente, merece destaque o voto que acabou vencido (por qualidade, ressalte-se) da decisão ora recorrida. Confira-se:

[...]

Não obstante o exposto acima, é importante mencionar que tal fato não é o único (e sequer o principal) para que se conclua que os pagamentos feitos pela Recorrente tiveram como beneficiário o autor dos *softwares*.

Isso porque, os *softwares* em exame são registrados como propriedade intelectual da IBMC nos Estados Unidos da América - país de sede da IBMC e de localização do software - de forma que a proteção ao *software*, inclusive sua autoria, deve observar a lei americana.

Sim, pois, os bens negociados, que motivaram os pagamentos realizados pela Recorrente, não estão no Brasil, mas sim nos Estados Unidos da América. Tal fato é inquestionável, uma vez que o código-fonte dos *softwares* – núcleo formal do programa de computador -, bem como todos os demais direitos correlatos são detidos pela IBMC, empresa que está sediada nos Estados Unidos da América e lá formalizou todos os registros para comprovar a sua condição de titular do programa de computador.

Se os bens estivessem localizados no Brasil, é evidente que o registro da autoria dos *softwares* não teria sido realizado nos Estados Unidos da América, mas sim no Brasil, perante o INPI. É claro, portanto, que o registro ocorreu no referido país porque é lá que o bem imaterial (*software*) e o seu proprietário estão localizados.

Dessa forma, se o bem está localizado nos Estados Unidos da América, o artigo 8º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro4 é plenamente aplicável no presente caso e, por consequência, as leis norte-americanas devem ser observadas no território brasileiro.

E, de acordo com a regulamentação estabelecida pelo Governo dos Estados Unidos da América no "Code of Federal Regulations" ("Código de Regulamentações Federais" em tradução livre), também é considerado autor, para fins de registro de direitos autorais, o empregador ou outra pessoa para quem o trabalho é feito sob encomenda.

Confira-se, a redação original do parágrafo 2 da parte 202.3 do referido Código que expressamente prevê a possibilidade de o empregador (pessoa jurídica) constar como autor do pedido de registro de direitos autorais:

[...]

A Recorrente apresentou, ainda, cópia do formulário de pedido de registro de direitos autorais do Governo dos Estados Unidos da América que expressamente menciona a pessoa jurídica como autora/criadora do programa de computador.

Portanto, a referida legislação deve necessariamente ser observada no Brasil, sob pena de violação direta:

(i) ao artigo 8º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que determina que a qualificação de bens e as respectivas relações será regida pela lei do país em que o bem estiver situado. E, no presente caso, não há dúvida de que os bens estão localizados nos Estados Unidos da América, uma vez que o código-fonte dos softwares – núcleo formal do programa de computador -, bem como todos os demais direitos correlatos são detidos pela IBMC, que está sediada nos Estados Unidos da América e lá formalizou todos os registros para comprovar a sua condição de titular dos programas de computador, Ainda, na mesma linha, o artigo 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro dispõe que para qualificar e reger as obrigações, aplicar-se-á a lei do

Original

país em que se constituírem. Considerando que os contratos firmados entre a IBMC e a Recorrente são regidos e interpretados de acordo com as Leis do Estado de Nova York, Estados Unidos da América, não há dúvida que a legislação estrangeira deve ser respeitada.

(ii) ao artigo 2º da Lei n.º 9.610/98, que determina que *"os estrangeiros domiciliados no exterior gozarão da proteção assegurada nos acordos, convenções e tratados em vigor no Brasil."*; e

(iii) à Convenção de Berna, aprovada pelo Decreto n.º 75.699/75[5], que determina que a proteção originária concedida aos autores residentes ou sediados em um dos países signatários deve ser estendida aos demais países signatários.

Dentre as normas acima citadas, vale destacar que a Convenção de Berna tem por objetivo de proteger o direito de autores nos territórios de todos os países signatários, os quais não poderiam conceder a proteção originária ao autor, por falta de competência territorial. Ou seja, como o Brasil não poderia conceder proteção a autor domiciliado nos Estados Unidos da América com relação a uma obra produzida nos Estados Unidos da América -- pois não tem competência para tanto -- referida Convenção prevê que a proteção originária concedida pelo país de localização da obra deve ser estendida aos demais países signatários.

Portanto, simplesmente não há como o fisco dispensar tratamento jurídico diverso, para o fim único de arrecadação tributária, sem ferir não só a Convenção de Berna, como, ainda, todas as normas anteriormente mencionadas.

É necessário ressaltar a coerência da legislação brasileira e americana em reconhecer as pessoas jurídicas como autoras/criadoras de *software*.

Isso porque, no contexto social e empresarial atual, a maior parte dos *softwares* são desenvolvidos dentro das empresas, com os recursos tecnológicos, financeiros, físicos e humanos providos por estas.

É de conhecimento geral que o desenvolvimento de um *software* é resultado de um contínuo avanço e aprimoramento, que demanda a intensiva utilização de tecnologias pre-existentes, cunjugadas com atividades de planejamento (identificar qual é o trabalho a ser realizado, os recursos e o tempo necessários), concepção (definição de aspectos técnicos, tais como linguagem, dados de entrada e de saída, consultas, etc.), testes (testes parciais e gerais) e disponibilização ao mercado (análises prévias e de resultados).

Nesse contexto, para que a criação de um *software* seja possível, as empresas disponibilizam, entre outros fatores, tecnologia, equipamentos, treinamento, recursos financeiros e uma estrutura com diversas pessoas habilitadas e experientes alocadas em vários países, de modo que é simplesmente impossível e equivocado identificar uma única pessoa física como autora ou criadora do *software*. Certamente, sem esse conjunto de fatores, bem como sem a organização e coordenação administrativa que apenas uma empresa é capaz de impor, seria simplesmente impossível a criação e o desenvolvimento de um *software*.

Assim, é utópico creditar a autoria de um *software* somente a uma pessoa física, razão pela qual nas situações descritas acima é evidente que as pessoas jurídicas devem ser consideradas as autoras/criadoras do *software*.

Finalmente, é importante destacar que com relação aos *softwares* distribuídos pela Recorrente, a **IBMC foi reconhecida como sua autora/criadora pelas competentes autoridades norte americanas**[6], conforme se verifica de pesquisa realizada em catálogo público extraído diretamente dos registros do Governo dos Estados Unidos da América.

Considerando o acima exposto, está comprovado que *(i)* a pessoa jurídica pode ser a autora/criadora do *software*, seja com base na legislação brasileira, seja com base na legislação americana e *(ii)* que a IBMC é reconhecidamente a autora/criadora dos *softwares* distribuídos pela Recorrente.

Original

> Assim, de acordo com o próprio dispositivo em questão, não se pode enquadrar no conceito de *royalties* o pagamento realizado ao próprio autor/criador do bem ou da obra. *(destaques do original)*

Na sequência, defende que *o limite de dedutibilidade previsto pelo art. 353, I, do Regulamento do Imposto de Renda tinha originalmente por objetivo alcançar pagamentos feitos por pessoas jurídicas a sócios pessoas físicas, sendo que a menção aos pagamentos a sócio pessoa jurídica foi incluída, de forma ilegal, apenas na consolidação de tal Regulamento*. Aduz, mais a frente, que:

> Com efeito, o artigo 71 da Lei n.º 4.506/64, que consiste no fundamento legal para essa previsão do Regulamento do Imposto de Renda, não estende literalmente essa limitação de dedutibilidade às pessoas jurídicas (como pretende fazer, ilegalmente, o Regulamento do Imposto de Renda), de forma que uma análise sistemática da legislação permite identificar que tal limitação é aplicável tão-somente aos pagamentos de *royalties* a sócios e dirigentes de empresas e seus parentes ou dependentes, todos pessoas físicas.
>
> Confira-se, novamente, o disposto no referido artigo:
>
> > *"Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao impôsto de renda, será admitida:*
> >
> > *(...)*
> >
> > *Parágrafo único. Não são dedutíveis:*
> >
> > *(...)*
> >
> > *d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;"*
>
> A mera leitura da alínea "*d*" transcrita acima, é suficiente para concluir que a restrição à dedutibilidade dos *royalties* é aplicável somente no caso de pessoas físicas, tendo em vista a menção aos dirigentes e a seus parentes ou dependentes. Afinal, pessoa jurídica não possui parente e nem dependente.
>
> Se o objetivo de tal alínea fosse abranger, também, as pessoas jurídicas, não haveria razão de existir a alínea "e", transcrita abaixo:
>
> > *"e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:*
> >
> > *1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;*
> >
> > *2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;"*
>
> Ora, se está vedada na alínea "d" a dedutibilidade do pagamento de *royalties* para a sócia pessoa jurídica, não haveria razão de mencionar, novamente, no item 2 da alínea "e" acima a vedação no caso de pagamento para a controladora direta, pois esta é, evidentemente, sócia da pessoa jurídica.
>
> É cristalino, portanto, que a alínea '*d*' buscou regulamentar e limitar apenas o pagamento de *royalties* para pessoas físicas.
>
> Nesse sentido, vale trazer o texto do Regulamento do Imposto de Renda de 1980, aprovado pelo Decreto 85.450, que - esse sim - apenas transcrevia a Lei n.º 4.506/64, sem estender indevidamente a indedutibilidade a pagamentos a pessoas jurídicas:
>
> > *Art. 232. Não são dedutíveis (Lei n° 4.506/64, art. 71, § único):*
> >
> > *(...)*

Original

> *III - os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;*
>
> Como exposto no início deste recurso, esse entendimento já foi confirmado por esta ilustre Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica do Acórdão 01-04.629/2003.
>
> Tal entendimento também foi o adotado em recente decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:
>
> [...]

Conclui, assim, que *não há dúvidas de que a proibição da dedutibilidade de royalties pagos a sócios ou dirigentes prevista no artigo 353, I do Regulamento do Imposto de Renda não é aplicável aos casos em que os sócios beneficiários dos royalties são pessoas jurídicas.*

Por fim, argumenta que *os pagamentos realizados pela Recorrente tiveram como beneficiário a empresa IBMC, que não era (e nunca foi) sua sócia, o que impede a aplicação do artigo 353, I, do RIR.* Assevera que *embora façam parte do mesmo grupo econômico, tais agentes não mantêm relação societária direta, isto é, a IBMC não é sócia da IBM Brasil.* Assim, *na medida em que o artigo 353, I, do Regulamento do Imposto de Renda estabelece um rol taxativo de casos em que tal despesa seria indedutível, sendo que uma destas hipóteses seria de remessa de royalties para sócio, os pagamentos relativos ao caso concreto não estão submetidos a tal regra, uma vez que o beneficiário dos pagamentos efetuados não figura como sócio da Recorrente.*

Destaca no paradigma indicado a demonstração de *que a extensão do comando do referido dispositivo às operações praticadas dentro de um grupo econômico implicaria no uso de uma analogia, figura que, no âmbito do Direito Tributário, possui aplicação restrita, notadamente quando o seu emprego importe na exigência de tributo. Assim, de acordo com aquela decisão, o impedimento à dedutibilidade de despesas com royalties pagos a empresa do mesmo grupo econômico sem relação societária direta com o remetente representaria analogia, cuja utilização implicaria na cobrança de tributo, o que é expressamente vedado pelo artigo 108, § 1º, do Código Tributário Nacional.*

Aduz que no acórdão recorrido *não há qualquer argumento de natureza jurídica que dê fundamento à decisão tomada*, ao passo que o paradigma *traça um consistente arrazoado no seio do qual se desenvolveu o devido exercício hermenêutico cujo produto sustenta sólidas razões jurídicas que justificam a não aplicação do artigo 353, I, do Regulamento do Imposto de Renda, no caso de 'royalties' pagos a beneficiário no exterior que não mantenha relação societária com o remetente, ainda que façam parte do mesmo grupo econômico.*

Espera, assim, que prevaleça *o posicionamento robusto e coerente firmado no julgamento do caso paradigma, em que se permitiu a dedutibilidade de despesas com royalties - admitindo-se que seja esta a natureza dos pagamentos em pauta - incorridas com a remessa de valores a empresa que não é sócia da remetente, ainda que façam parte do mesmo grupo econômico.*

Observa, mais à frente, que o Acórdão nº 9101-003.063 não tratou desta matéria e que o *acórdão recorrido afastou o argumento minuciosamente exposto pela Recorrente no sentido de que não seria possível limitar a dedutibilidade no presente caso já que os 'royalties' não foram pagos para sócios sob a simplória e única justificativa de que "a IBMC é na prática sócia e controladora da Recorrente."* E sob esta ótica, reitera as alegações veiculadas em recurso voluntário, nos seguintes termos:

Original

No ano-calendário de 2011 as sócias da Recorrente eram somente as empresas IBM Americas Holding LLC e IBM World Trade Asia Corporation, que não receberam qualquer valor em razão do contrato firmado com a International Business Machines Corporation.

As dd. autoridades fiscais reconheceram que a IBMC é apenas controladora indireta da Recorrente, mas ainda assim afirmam que tal fato não afasta a aplicação do referido dispositivo, mencionando como fundamento para tal conclusão o voto proferido pelo conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, no processo administrativo n.º 16682.720169/2015-82, que trata de autuação lavrada contra a Recorrente sobre a mesma matéria, mas para o ano-calendário de 2010.

[...]

Com o devido respeito, o entendimento manifestado pelas dd. autoridades fiscais na autuação e pelo conselheiro Roberto Caparroz de Almeida no acórdão em comento representa uma afronta direta ao texto da lei e não pode ser acolhido.

Com efeito, o inciso I do artigo 353 do RIR traz um rol taxativo de pessoas, que inclui apenas e tão-somente: *(i)* sócios pessoas físicas ou jurídicas, *(ii)* dirigentes de empresas e *(iii)* parentes ou dependentes desses.

Analisando somente o item "(i)", hipótese que as dd. autoridades fiscais pretendem aplicar ao presente caso, é evidente a incongruência da alegação mencionada acima, tendo em vista que o conceito de sócio é notoriamente sabido, inexistindo qualquer ambiguidade ou vaguidade em tal vocábulo. Portanto, nesse caso é totalmente aplicável o princípio "*in claris cessat interpretatio"*, isto é, disposições claras não comportam interpretação.

Isso porque, sócio é somente aquele que contribui para o capital social da sociedade!

No caso ora sob análise, está claro que a IBMC não contribui com recursos patrimoniais para o capital da Recorrente, razão pela qual não possui qualquer participação (quota) no seu capital social.

Assim, ainda que a IBMC seja parte integrante do "grupo IBM", não há qualquer razão para considerá-la sócia da Recorrente.

É esse o entendimento trazido pelo artigo 981, da Lei 10.406/02 (o "Código Civil") e por Modesto Carvalhosa *in* Tratado de Direito Empresarial, vol. II, pp. 194/195, que ensina:

[...]

Ainda, cumpre destacar que conforme o artigo 1.001 do Código Civil, as obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato de sociedade. Por esta razão, todos os sócios devem assiná-lo, concordando, assim, com os seus termos e condições.

Ora, tendo em vista que a IBMC não teve qualquer participação na definição dos termos de constituição da sociedade e que o contrato não faz qualquer menção à IBMC como parte, é simplesmente impossível o entendimento de que tal sociedade é sócia da Recorrente.

Nessa linha, ensinam ARNOLDO WALD e MODESTO CARVALHOSA, respectivamente:

[...]

Ressalte-se que o sócio do sócio de determinada sociedade não é sócio desta última, já que não celebrou contrato de sociedade com esta. Quando a lei refere-se a sócio está se referindo somente àquele que participa diretamente do contrato de sociedade (aqueles que decidem sobre pagamentos, contratos e demais compromissos da pessoa jurídica).

Isso porque, quando quis abranger situações de participação indireta, o legislador fez a distinção de forma expressa, conforme se verifica, por exemplo, o disposto no artigo 254-A da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações):

Original

[...]

Está claro, portanto, que a IBMC não atende aos requisitos necessários e, consequentemente, não pode ser considerada sócia da Recorrente, razão pela qual a limitação do inciso I do artigo 353 do RIR não pode ser aplicada nesta situação.

Nesse contexto, a Recorrente pede licença para transcrever novamente a decisão apresentada como paradigma que analisou esse mesmo assunto em caso idêntico ao presente:

[...]

Ressalte-se que, se não é dado à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, em observância ao que dispõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional, obviamente não é dado ao intérprete da norma tributária – neste caso, as dd. autoridades fiscais e julgadoras - fazê-lo.

Nesse sentido, oportuno mencionar o seguinte excerto extraído do voto do Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, aplicável para a situação ora sob análise:

[...]

Assim, se o conceito de sócio já está devidamente estabelecido pelo direito privado, ele não pode ser alterado ou estendido pelas dd. autoridades fiscais e julgadoras, inclusive por meio de analogia, para abarcar outras situações.

Tal fato, por si só, é mais do que suficiente para afastar a argumentação retórica apresentada pelas dd. autoridades fiscais e julgadoras.

Também não procede a alegação das dd. autoridades de que não seria possível prever, no ano de 1964, os tipos de arranjos societários que seriam feitos internacionalmente. Isso porque o legislador tinha pleno conhecimento das situações que desejava regulamentar, mencionando, inclusive, situação idêntica ao presente caso no mesmo artigo.

Para verificar tal fato basta analisar o próprio artigo 71 da Lei n.º 4.506/64, especialmente os itens 1 e 2 da alínea "e". Confira-se:

[...]

A leitura do referido dispositivo deixa claro que o legislador buscou indicar, de forma individualizada, todas as situações em que as despesas com aluguéis ou *royalties* seriam indedutíveis, sendo certo que nos itens 1 e 2 da alínea "*e*" é mencionada expressamente a situação em que o pagamento de *royalties (i)* se dá em benefício da matriz estrangeira ou *(ii)* é feito para empresa domiciliada no exterior, que mantenha o controle direto ou indireto da empresa brasileira, respectivamente.

Assim, ao contrário do que afirmado no voto proferido pelo conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, não era necessário nenhum dom premonitório para prever a situação como a que está sob análise no presente caso.

Essa situação foi expressamente prevista pelo legislador em 1964, mas apenas e exclusivamente para os casos de pagamento de *royalties "pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio"*.

Portanto, é claro que, se a intenção do legislador fosse abranger esta situação no inciso I do artigo 353 do RIR, ele o teria feito, o que demonstra não só a improcedência da alegação mencionada no item "(ii)", como também a alegação contida no item "(iii)" do voto do ilustre conselheiro.

Como demonstrado, a intenção do legislador não foi a que as dd. autoridades fiscais e o conselheiro sustentam ser e, ainda, a análise da intenção do legislador sequer é cabível como método de interpretação da norma, especialmente no presente caso em que o seu conteúdo não enseja dúvidas. Nesse sentido, oportuno mencionar as lições apresentadas por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO transcritas abaixo:

[...]

Original

> Com efeito, o que se verifica pela leitura do Termo de Verificação Fiscal e do voto proferido pelo digno conselheiro Roberto Caparroz de Almeida é que se busca uma interpretação extensiva, se não ilegal, do inciso I do artigo 353 do RIR, para abarcar situações em que as partes envolvidas não são sócias.
>
> Contudo, tal método de interpretação não é aplicável no âmbito do direito tributário, uma vez que este é pautado pelo princípio da legalidade, isto é, a criação e a exigência de tributos sempre devem estar fundamentadas em lei e não em ilações.
>
> Ademais, não se admite a aplicação da interpretação extensiva em situações em que a norma restringe direitos ou regulamenta exceções, como ocorre no inciso I do artigo 353 do RIR. Nesse sentido, oportuno o ensinamento trazido por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR:
>
> [...]
>
> Esse é exatamente o entendimento deste c. Câmara Superior, conforme se verifica das ementas transcritas a seguir:
>
> [...]
>
> O Superior Tribunal de Justiça também já se manifestou nesse sentido, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:
>
> [...]
>
> Por fim, é importante ressaltar que se a vontade do legislador era evitar a manipulação de resultados com o pagamento de valores indevidos aos sócios, no presente caso tal situação não se aplica, pois os valores pagos pela Recorrente à IBMC estão em plena conformidade com o estipulado em contrato e nenhuma irregularidade foi apontada pelas dd. autoridades fiscais nesse sentido.
>
> Considerando o acima exposto, está claro que a interpretação conferida ao inciso I do artigo 353 do RIR pelas dd. autoridades fiscais não pode ser aceita, razão pela qual é de rigor o reconhecimento da dedutibilidade integral dos valores pagos pela Recorrente à IBMC. *(destaques do original)*

Pede, ao final, que o recurso especial seja admitido e provido, determinando-se a reforma do acórdão recorrido na parte em que lhe foi desfavorável, com o consequente cancelamento das exigências fiscais remanescentes.

Os autos foram remetidos à PGFN em 02/05/2019 (e-fls. 1605), e retornaram em 16/05/2019 com contrarrazões (e-fls. 1606/1625) na qual a PGFN aduz, com amparo no art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964 e no art. 2º da Lei nº 9.609, de 1998, que:

> Extrai-se, então, da legislação vigente, que **o contrato de aquisição de softwares no exterior para a sua posterior comercialização no País possui a natureza jurídica de contrato de licença de uso de direito autoral.**
>
> Por conseguinte, a remuneração devida nesse tipo de contrato, se faz mediante pagamento de *royalties*, uma vez que é sob esta rubrica que se remunera a aquisição de direitos autorais.
>
> Com efeito, ***royalty*** é o *pagamento feito, por uma pessoa, física ou jurídica, ao dono de propriedade ou ao criador de um trabalho original, para o privilégio de explorá-lo comercialmente. É, essencialmente, um método de partilhar o rendimento das vendas de um produto entre os que concorrem com o financiamento e a habilidade de comercialização e os que contribuem com a propriedade intelectual sob a forma de uma realização comercial* (Dicionário de Economia, Editora Bloch, Arthur Seldon).
>
> Alberto Xavier, em seu livro "Direito Tributário Internacional Brasileiro", Editora Forense, 4ª edição, pág. 525 e 526, comenta o tema:
>
> [...]

Original

> Frise-se ainda a existência de acordos internacionais que dão aos rendimentos pela exploração de direitos autorais o tratamento de *royalties*. Para efeito ilustrativo, cite-se o Parecer Normativo CST 37/1974, relativamente ao Acordo Suécia-Brasil, em que se extrai a seguinte conceituação ao termo:
>
> > "2º) Neste artigo, o termo royalty significa qualquer royalty ou outra importância paga em retribuição pelo uso ou privilégio de usar qualquer direito autoral, patente, desenho, processo ou fórmula secreta, marca de fábrica ou propriedade semelhante mas não inclui nenhum royalty ou importância paga em retribuição à exploração de uma mina, jazida ou por qualquer outro tipo de extração de recursos naturais."
>
> Assim, não restam dúvidas de que os direitos pelo uso de programas de computadores, definidos no art. 1º da Lei n. 9.609/98 receberão o mesmo tratamento de direitos autorais e, pois, se lhes aplica a previsão do art. 22, "d" da Lei n. 4.506/64, ou seja, os pagamentos pela exploração de direitos autorais se fazem por meio de ***royalties***.
>
> Destarte, para fins tributários, o pagamento pela licença de uso de *software* submete-se ao disposto no artigo 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei n. 4.506/64 e art. 353, inciso I, do RIR/1999, que prediz que os *royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresas são indedutíveis da base de cálculo do IRPJ. *(destaques do original)*

Quanto à *impossibilidade de pessoa jurídica figurar como criadora de obra autoral*, a PGFN aduz que a tese formulada pela Contribuinte *parte de equivocada interpretação do art. 11 da Lei nº 9.610/98* porque:

> A previsão é peremptória: a qualidade de autor é atribuível a pessoas físicas. Ao restringir sua previsão às pessoas físicas, o *caput* estabelece que não é possível a pessoas jurídicas figurarem na condição de autores.
>
> A recorrente pretende retirar do parágrafo único, que confere às pessoas jurídicas *a proteção concedida ao autor* nos casos previstos na Lei, a interpretação de que as pessoas jurídicas podem assumir a posição de autores ou criadores das criações intelectuais das pessoas a seu serviço.
>
> Basta, todavia, hermenêutica fundada na análise gramatical e lógica da Lei para rejeitar o sentido normativo que almeja a contribuinte.
>
> Diversamente do que entende, o parágrafo único reforça a previsão do *caput.* Ao estatuir que poderá aplicar a pessoas jurídicas a proteção concedida ao autor, a norma claramente estabelece que a pessoa jurídica não pode ser autora. Somente há necessidade de *estender os direitos (proteção)* do autor às pessoas jurídicas porque elas não ostentam aptidão para assumir a condição de autoras, caso em que tal proteção decorreria diretamente dessa condição. Se as pessoas jurídicas pudessem ser autoras, a previsão seria inteiramente dispensável.
>
> Ademais, verifica-se que a norma restringe os direitos do autor que podem ser aplicados às pessoas jurídicas. A proteção se estenderá "nos casos previstos nesta Lei". Mais uma vez, a lógica e a semântica conduzem à conclusão de que as pessoas jurídicas não podem ser autoras, pois, se o fossem, gozariam plenamente dos direitos do autor em vez de usufruírem apenas daqueles que lhes são atribuídos por expressa previsão legal.
>
> Ainda neste ponto, note-se que a recorrente não se preocupou em identificar os dispositivos que indicam quais são as normas de proteção ao autor aplicáveis às pessoas jurídicas, complementando a norma aberta.
>
> O elemento histórico também ganha relevo para determinar a interpretação do dispositivo em comento. O art. 11 da Lei n. 9.610/98 corrigiu o art. 15 da Lei n. 5.988/731, que afirmava que uma empresa poderia ser titular de obra coletiva. A nova lei, coerente com a previsão do art. 11, em nenhum momento confere autoria a pessoas jurídicas. Elas podem ser titulares de direitos autorais, jamais autoras.
>
> Nessa linha, note-se que a Lei n. 9.609/98, em seu artigo 4º, ao cuidar dos programas de computador desenvolvidos no âmbito de relações funcionais, se utiliza do vocábulo

Original

> **pertencer**, para definir quando os direitos da titularidade caberão à pessoa criadora ou à empresa, de forma a reafirmar que o que está ao alcance da pessoa jurídica é obter o direito de propriedade, o domínio sobre o *software,* mas não a condição de autora.
>
> Tampouco corrobora o pleito da recorrente a previsão do art. 3º da Lei n. 9.609/98, que estabelece que, no pedido de registro, deverão constar os dados do autor e do titular, sejam pessoas físicas ou jurídicas.
>
> Dado que as pessoas jurídicas podem ser **titulares** de direitos autorais, mas carecem de capacidade criativa para serem autoras, como já examinado, a previsão acerca dos registros, ao se referir a pessoas jurídicas, o faz porque elas podem ocupar a posição de titulares de direitos do autor.
>
> Como já dito, **titularidade** não se confunde com **autoria**. A autoria corresponde a uma situação fática (fato jurídico em sentido estrito), criação de obra intelectual, da qual derivam direitos (direitos autorais) visando à proteção do trabalho intelectual empregado na criação.
>
> O direito positivo nacional classifica tais direitos em duas classes, *morais* e *patrimoniais*. Os primeiros não se alienam nem a eles se pode renunciar (art. 27 da Lei n. 9.610/98).
>
> Já os direitos patrimoniais de propriedade intelectual são suscetíveis de negociação em âmbito de mercado, são transmissíveis, consoante art. 49 da Lei n. 9.610/98. Por conseguinte, a comprovação da titularidade de tais direitos não permite a inferência de que houve a criação dos programas pelo seu titular.
>
> Registre-se, no ponto, que a Convenção de Berna para proteção do direito autoral consagra a distinção entre autoria e titularidade, resguardando ao autor direitos não patrimoniais:
>
> [...]
>
> Com efeito, para que possa licitamente licenciar o uso e distribuição de determinado programa informatizado, é essencial que a cedente seja titular do direito de propriedade/direitos autorais ou, ao menos, titular do direito de licenciá-la, mas, uma vez que a titularidade de tais direitos pode ser obtida por meio da aquisição, que transmite ao adquirente, total ou parcialmente, a propriedade dos direitos patrimoniais autorais, não se pode afirmar que todo titular de direitos autorais seja autor.
>
> Em síntese, há titulares de direitos autorais que não são os autores das criações e há criadores que não são titulares dos direitos patrimoniais sobre suas obras, mas ***ser autor*** é condição exclusiva de pessoas físicas. *(destaques do original)*

Cita manifestações, neste sentido, deste Conselho e do Superior Tribunal de Justiça e conclui que *resta manifesto o óbice à pretensão de que se aplique ao caso a previsão excepcional do art. 22 da Lei n. 4.506/64 e se negue aos valores remetidos em retribuição à licença de uso de software a qualificação de royalties, pois não há que se reconhecer à pessoa jurídica a qualidade de autora ou criadora de obra intelectual.*

Com referência à *aplicação do art. 71 da Lei nº 4.506/64 a pessoas jurídicas*, defende inexistir *suporte hermenêutico para a interpretação restritiva da palavra "sócio" pretendida pela recorrente*. Transcreve a definição da palavra "sócio" em vocabulário jurídico e acrescenta:

> Do ponto de vista do direito positivo, observe-se que o artigo 1.052 e seguintes do Código Civil se referem à palavra "sócio" indistintamente, sem diferir o sócio pessoa física do sócio pessoa jurídica.
>
> Ademais, a Instrução Normativa DNRC nº 98/2003, a qual aprova o Manual dos Atos de Registro de Sociedade Limitada, prevê expressamente que a pessoa jurídica pode ser sócia nessa espécie empreendimento:

Original

> "1.2.10 CAPACIDADE PARA SER SÓCIO Pode ser sócio de sociedade limitada, desde que não haja impedimento legal:
>
> [...]´
>
> e) **pessoa jurídica nacional ou estrangeira**." (grifos acrescidos)

Descabida, portanto, a interpretação restritiva pregada pela recorrente. Dado que o legislador federal em momento algum distingue a pessoa física da pessoa jurídica na utilização da palavra "sócio", tampouco cabe ao hermeneuta fazê-lo.

No presente caso, sequer se pode falar que a recorrente objetiva uma "interpretação restritiva". Na verdade, o que busca é atuar como legisladora positiva, inserindo no preceito uma **distinção** que jamais foi veiculada no texto.

A referência a "parentes e dependentes" não importa restringir o significado da palavra "sócio". Não se trata de *aposto restritivo*, mas sim de diversos **núcleos do objeto indireto** colocados em paralelo por *coordenação*, conforme se pode notar da utilização da **conjunção aditiva** "**e**".

É dizer: evidentemente a expressão "parentes e dependentes" somente poderia se referir ao sócio pessoa física, uma vez que a pessoa jurídica não tem relações de parentesco. Essa circunstância, contudo, não justifica dizer que a expressão "sócio" só se refere a pessoas físicas, mas sim que apenas os sócios pessoas físicas têm parentes. A relação lógica se sucede em sentido diverso daquele defendido pela contribuinte. Do fato "somente o sócio pessoa física pode guardar relações de parentesco" não deriva a consequência "que somente pessoas físicas possam ser sócias para fins de aplicação da norma em comento".

Tanto é assim que a doutrina, ao comentar o preceito em exame, é clara ao não distinguir sócios pessoas físicas e jurídicas:

> "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 obvio, a pessoa jurídica não tem parentes**. Daí não caber o entendimento no sentido de que só as pessoas físicas estão sujeitas à norma da lei." (grifos acrescidos)

[...] *(destaques do original)*

Reporta-se a julgado desta Turma que, em situação idêntica, rejeitou a argumentação da Contribuinte.

E, quanto à *aplicação do art. 71 da Lei nº 4.507/64 à controladora indireta*, discorda quanto a tratar-se de analogia, aduzindo que:

> Todo e qualquer texto legal demanda interpretação para que dele se extraia o sentido adequado à aplicação no caso concreto. Para tanto, é preciso recorrer às regras da hermenêutica, bem definida por Tércio Sampaio Ferraz:
>
> [...]
>
> Segundo o doutrinador, três critérios básicos determinam os métodos de interpretação, *coerência*, *consenso* e *justiça*. A coerência exige um sistema hierárquico de normas e conteúdos normativos e se traduz no método logico-sistemático. O consenso ou sentido funcional busca respaldo social, corresponde aos métodos histórico e sociológico. Por fim, a justiça diz respeito aos objetivos axiológicos do direito, que se relaciona com o método teleológico-axiológico.

Original

> Esses critérios norteiam a atividade do intérprete, que deve buscar extrair dos textos legais normas que permitam resolver as situações concretas que demandam a aplicação do direito, normas que devem guardar relação de coerência com o ordenamento e, ainda, que estejam em consonância com os princípios que orientam de forma transversal o ordenamento juspositivo.
>
> No caso, a interpretação restritiva proposta pela contribuinte retira parcela significativa da eficácia da norma, pois bastaria a interposição de empresa veículo, ou uma reorganização entre as diversas empresas componentes de um mesmo grupo econômico, ainda que todas sejam produtivas, para que o pagamento de *royalties* a sócios jamais se aperfeiçoe.
>
> O caso em apreço é paradigmático, pois todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais da *Internacional Business Machines Corporation (IBM)*, a pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos.
>
> Ante tal quadro, negar aplicação à norma porque formalmente a beneficiária não figura como sócia, embora a empresa brasileira seja, indiretamente, **sua subsidiária integral**, seria negar o mínimo essencial à preservação da eficácia do normativo em discussão, que corresponde a vedar a dedutibilidade do pagamento *royalties* entre pessoas (físicas ou jurídicas) relacionadas com a empresa que os paga. *(destaques do original)*

Invoca jurisprudência deste Conselho contraria a *estruturas societárias que tenham o único propósito de obstaculizar, de forma direta ou indireta, o recolhimento de tributos*, citando julgado que, neste mesmo contexto, conferiu *ao dispositivo em discussão interpretação consentânea com sua finalidade precípua*.

Pede, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Em 27/08/2019 a Contribuinte juntou aos autos a petição de e-fls. 1630/1632, na qual noticia a edição da Solução de Consulta COSIT nº 182, de 21/06/2019), na qual foi manifestado *entendimento convergente com relação a um dos argumentos defendidos pela Recorrente*, porque:

> O exame sobre a matéria realizado pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil que deu origem à Solução de Consulta em apreço concentrou-se no ponto atinente ao adequado conceito do termo "sócio", à luz das legislações tributárias e societárias, para fins de definição do alcance da regra de indedutibilidade prevista pelo artigo 71, parágrafo único, "d", da Lei nº 4.506/1964.
>
> Nesse aspecto, o órgão fiscal **reconheceu** a dedutibilidade de despesas decorrentes do pagamento de valores por contribuinte brasileira a controladora indireta localizada no exterior em contraprestação à concessão de licença de distribuição e comercialização de *software*, desde que esta não detenha participação societária naquela, como é o caso da Recorrente.
>
> Vale assinalar que o entendimento manifestado pela Cosit em referida Solução de Consulta baseia-se no posicionamento firmado pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que deu origem ao Acórdão nº 1302-002.695, ocasião em que se determinou o cancelamento de auto de infração similar ao presente em virtude de os pagamentos lá analisados terem sido realizados a beneficiária que não detinha participação societária na empresa Recorrente, ainda que ambas façam parte do mesmo grupo econômico. *(destaques do original)*

Assim, *diante do reconhecimento oficial da própria Receita Federal do Brasil em sentido convergente com o argumento defendido pela Recorrente no que tange à inaplicabilidade do artigo 71, parágrafo único, "d", da Lei nº 4.506/1964*, defende *a reforma da r. decisão recorrida, sem prejuízo dos demais argumentos por ela apresentados.*

Os autos foram sorteados para relatoria da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

Original

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Embora a admissibilidade parcial do recurso especial da Contribuinte não tenha sido contestada, observa-se que, relativamente à terceira divergência (*Remessa de royalties a beneficiário que não é sócio da remetente*), a admissibilidade se pauta na interpretação da decisão expressa no paradigma nº 1302-002.695, e referido julgado foi recentemente apreciado por este Colegiado que concluiu, por maioria de votos, por não conhecer do recurso especial contra ele interposto pela PGFN, dadas as circunstâncias fáticas específicas lá analisadas.

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

> Aliás, os documentos acostados ao feito demonstram, ad absoluto, a inexistência de uma relação societária entre o contribuinte e o destinatário dos royalties, não obstante não se pode discutir, também, que estas empresas compõe um grupo econômico (o próprio contrato de distribuição assim se refere às empresas contratantes Grupo Oracle)
>
> (...)
>
> Ou seja, a extensão da vedação aí contida pressupõe um exercício hermenêutico já que, de sua literalidade, não se pode extrair as consequências pretendidas pela Fiscalização.
>
> E, neste particular, pergunta-se: seria possível integrar a norma para atingir fatos não descritos nela explicitamente? E, caso afirmativo, quais seriam os limites para tal exercício hermenêutico? Estar-se-ia diante de mera interpretação extensiva ou, lado outro, se estaria utilizando de analogia para emprestar à norma tributária efeitos que, na sua literalidade, não são observados?
>
> Que as disposições do art. 353 são taxativas, não me parece haver dúvidas, até porque, entender se tratar de numerus apertus representaria iniludível afronta ao princípio da segurança jurídica (o contribuinte não pode ficar ao bel prazer da subjetividade que semelhante entendimento comportaria).
>
> Assim, para abarcar a situação tratada neste feito, isto é, uma operação realizada **por empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, somente seria possível mediante: a) uso de uma interpretação extensiva; ou b) analogia**. (...) (destacou-se)

A negativa de conhecimento ao recurso especial da PGFN interposto contra referido paradigma, em 03 de dezembro de 2019, foi assim vertida na ementa e decisão do Acórdão nº 9101-004.552[1]:

[1] Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa , Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob,

Original

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CONFIGURADA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

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

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

> Concordo com a I. Relatora quanto à inexistência de similitude fática entre os acórdãos comparados, mas especialmente em razão da forma como vertidas as acusações fiscais, que se distinguiram substancialmente e, assim, ensejaram debates sob diferentes parâmetros materiais ao longo do contencioso administrativo, o que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.
>
> O paradigma nº 1402-000.905 traz em seu relatório a seguinte transcrição da acusação fiscal ali examinada:
>
> [...]
>
> Tendo em conta a restrição legal à dedutibilidade de *royalties*, quando pago a sócios, a autoridade lançadora afirma a indedutibilidade dos valores pagos a pessoa jurídica que, mesmo sem ser sócia da autuada, é composta pelos mesmos sócios desta, pois, em tais circunstâncias os encargos em questão são definidos *no campo estrito da liberalidade de seus dirigentes*. Ou seja, assim como se verifica em relação aos *royalties* pagos a sócios, os *royalties* pagos a pessoa jurídica constituída pelos mesmos sócios são por estes deliberados, e assim não podem afetar o lucro tributável.
>
> Frente a esta acusação, o voto condutor do paradigma, embora discorrendo sobre a finalidade da norma em referência, e afirmando que ela busca *obstaculizar o favorecimento irregular, ou, no mínimo questionável, de poucos (sócios, dirigentes ou seus parentes.), em detrimento do Fisco (verificado com a redução do lucro tributável*

Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Original

da empresa que paga os royalties) ou em detrimento de outros sócios ou acionistas da sociedade (verificado com a redução dos lucros a serem distribuídos), assim se manifesta acerca do caso concreto sob exame:

[...]

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

> No exercício das atribuições inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao disposto na MPF Fiscalização nº 08.1.90.00-2015-02524-0, efetuando a auditoria fiscal junto à empresa (contribuinte) em epígrafe no que concerne à sua fiscalização, e da análise dos Custos dos Bens e Serviços Vendidos informados na Linha 19 da Ficha 04A das DIPJ's entregues do ano-calendário de 2010, constatamos a conta do Razão de código 062.000.45010, Custo da Licença / Manutenção SLF.
>
> Na auditoria realizada sob o TDPF Nº 08.1.90.00-2014-00314-6 e encerrada em novembro deste ano, temos que na resposta do ITEM 8 do Termo de Intimação Fiscal Nº 03, lavrado em 27/08/2014, o contribuinte apresentou explicações da contabilização dos lançamentos relacionados na *Tabela 9* que seguiu anexo ao termo, dizendo que "*as despesas referentes a esta conta referem-se a sub-licenciamento dos softwares Oracle. Sobre nossas receitas de licenciamento são calculados 58% e* ***repassados a nossa matriz de acordo com o contrato entre Brasil e a matriz***"
>
> Na resposta do Termo de Intimação Fiscal Nº 06, lavrado em 11/03/2015, foi apresentado o Contrato celebrado e explicações pormenorizadas de como se chegaram aos valores contabilizados apresentados na *Tabela 9*; e também na resposta do Termo de Intimação Fiscal Nº 07, lavrado em 17/04/2015, demais explicações dos valores contabilizados apresentados na *Tabela 9B*, que seguiu anexo ao termo.
>
> Conforme relatado no Termo de Intimação Fiscal Nº 09, lavrado em 29/05/2015, foram constatadas diferenças entre a Composição dos Lançamentos (valor calculado conforme Contrato # Custo de 58% sobre a receita reconhecida), pela apresentação dos arquivos "*BR SLF 2010 mês.pdf*", um para cada mês, e o Valor escriturado na Contabilidade, conforme mostrado na *Tabela 9C* que seguiu anexo ao Termo de Verificação Nº 04, relativo ao Auto de Infração lavrado em Junho de 2015.

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

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

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

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

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

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

Original

> Assim, não há o que se falar que a cláusula 5.1.A do Contrato esteja tratando de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio. Essa diferenciação entre os royalties exploração de direitos autorais e os royalties de pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio fica evidente no art. 22 da Lei nº 4.506/64:
>
> "*Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)*
>
> *a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais*;
>
> *b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais*;
>
> *c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio*;
>
> *d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.*"
>
> Assim, por força do art. 2º da Lei 9.609/98, os royalties em tela se enquadram na hipótese da letra "*d*" do art. 22 da Lei nº 4.506/64, de modo que não são dedutíveis as despesas/custos conforme art. 353, I, do RIR/99:
>
> "*Art. 353. Não são dedutíveis:*
>
> *I - os royalties pagos a* ***sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes***;"
>
> [...] (destaques originais suprimidos e negritos acrescidos)

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

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

Assim, enquanto o paradigma aplica a restrição legal em razão de a deliberação dos *royalties* caber aos sócios da Contribuinte, ainda que por meio da pessoa jurídica beneficiária dos encargos, o recorrido examina a dedutibilidade de *royalties* que circularam dentro do mesmo grupo econômico, sem adentrar à caracterização da definição dos pagamentos *no campo estrito da liberalidade de seus dirigentes*.

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

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

Original

> No entanto, o art. 353, I, versa sobre a indedutibilidade de *royalties* pagos à sócios da empresa pagadora... este preceito não trata, expressamente, dos grupos econômicos, limitando-se a dispor sobre as tratativas pactuadas entre partes relacionadas. Veja-se:
>
> [...]
>
> Ou seja, a extensão da vedação aí contida pressupõe um exercício hermenêutico já que, de sua literalidade, não se pode extrair as consequências pretendidas pela Fiscalização.
>
> E, neste particular, pergunta-se: seria possível integrar a norma para atingir fatos não descritos nela explicitamente? E, caso afirmativo, quais seriam os limites para tal exercício hermenêutico? Estar-se-ia diante de mera interpretação extensiva ou, lado outro, se estaria utilizando de analogia para emprestar à norma tributária efeitos que, na sua literalidade, não são observados?
>
> Que as disposições do art. 353 são taxativas, não me parece haver dúvidas, até porque, entender se tratar de *numerus apertus* representaria iniludível afronta ao princípio da segurança jurídica (o contribuinte não pode ficar ao bel prazer da subjetividade que semelhante entendimento comportaria).
>
> Assim, para abarcar a situação tratada neste feito, isto é, uma operação realizada por empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, somente seria possível mediante: a) uso de uma interpretação extensiva; ou b) analogia.
>
> [...]
>
> Os contornos da lei são precisos... não há que se perquirir o intento do legislador, no caso, para se definir o seu alcance. A vedação contida no art. 353 se estende aos sócios e gerentes da empresa, até, porque, a intenção do legislador aí é de coibir a fraude, a distribuição disfarçada de lucros e a "fabricação" de despesas. Para, contudo, estender tais efeitos à outras situações ali não descritas, não se utilizaria, propriamente, de um método interpretativo: seria necessário empregar, de fato, analogia.
>
> Vejam bem, não existe norma que vede a dedução de despesas incorridas por uma empresa, decorrentes do pagamento de *royalties* à empresa para com a qual não mantenha qualquer relação societária; não existe norma, propriamente, que disponha sobre tal vedação quando as operações ora tratadas sejam realizadas por empresas pertencentes a um "grupo econômico", lembrando que, quando assim o quis, o legislador o disse de forma explicita (v.g., quando trata da responsabilidade tributária-previdenciária *ex vi* do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91).
>
> Ou seja, para que a vedação contida no art. 353, I, do RIR, seja aplicada também às operações praticadas dentro de um grupo econômico, ter-se-á, insista-se que lançar mão de *analogia*.
>
> [...]

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

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

> Lembrando que a as permissões para dedução de despesas compõem o aspecto quantitativo da norma de incidência tanto do IRPJ como da CSLL, assentar,

Original

> neste particular, o uso da analogia para fechar, ao contribuinte, a porta relativa a prática de determinado ato seria, a toda monta, indiscutível desrespeito ao princípio da legalidade e, diga-se, ao seu espelho mais restrito, qual seja, a tipicidade; por analogia, não se pode, a meu ver, vedar a dedução de despesas com *royalties* pagos à empresa que não mantenha relação societária com a fonte pagadora, a mingua de previsão legal explícita.
>
> Não bastasse isso, diga-se, há uma questão de cunho prático/operacional, que resvalaria, também, num princípio de razoabilidade: ora, a Oracle International não é sócia da recorrente, e isto já foi estabelecido; mas a Oracle é, efetivamente, a detentora dos direitos inerentes aos *softwares* comercializados no mundo inteiro (só pra lembrar, um deles é muito utilizado por este Conselho o JAVA).
>
> A mingua da existência de uma relação societária entre o contribuinte e a detentora dos direitos deste softwares não se poderia, seriamente, exigir que a cessão destes direitos fosse feita de forma gratuita (a Oracle International tem que responder a seus acionistas pelos lucros que deixar de perceber), mesmo que tal cessão se dê entre empresas pertecentes a um mesmo grupo econômico!
>
> Neste particular, vedar a dedução de *royalties* pagos entre empresas de determinado "grupo econômico" representaria uma ingerência indevida na gestão coorporativa empresarial...

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

> Embora o Relator concorde que a norma em destaque engloba a pessoa jurídica, afasta sua aplicação nos casos em que, embora não seja sócio direto, o recebedor dos royalties pertença ao mesmo grupo econômico do pagador, sob o controle da matriz no exterior.
>
> Entendo que, no caso, deve-se buscar o sentido teleológico da norma, sob pena de retrocedermos ao tempo em que a aplicação extremada da legalidade estrita, impondo um sentido literal absoluto às normas, exigia a promulgação anual de novas leis fiscais a cercar supostos planejamentos tributários, o que produzia um jogo de gato e rato prejudicial apenas ao País.
>
> [...]
>
> No caso presente não estamos falando da criação de uma empresa veículo para receber os valores em nome da matriz, mas de empresa existente e ativa, pertencente ao grupo, que, como não sócia, recebe os valores, o que determinaria a dedutibilidade dos royalties no caso de interpretação literal da norma.
>
> Devemos entender que a Lei 4.506 foi publicada em uma época (1964) em que não havia a proliferação de grupos econômicos supraestatais, havendo as figuras simples de sociedades, responsáveis por todas as atividades relacionadas à produção. Hoje, temos uma sociedade que produz, outra que vende, uma terceira que recebe e cobra, uma quarta que concentra todas as decisões do grupo e une todas ao seu redor, muitas vezes localizadas em países diferentes, conforme a conveniência do negócio.
>
> Então, buscar o sentido teleológico nada mais é do que atribuir eficácia à norma, ou o aplicador seria forçado a entender, como veladamente aconteceu no caso citado, que a interposição de integrante não-sócio do grupo econômico entre o beneficiário final (a matriz, no caso) e o pagador de royalty nada mais seria do que fraude à lei, uma atitude que por si só não seria ilegal, mas que visaria ao rompimento da estrutura lógica de todo o sistema jurídico.

Original

> Sim, porque, agindo legalmente, por hipótese, estaria contornando a norma proibitiva e autorizando o favorecimento indireto de poucos (sócios, dirigente e seus parentes) em detrimento do Fisco e de outros sócios ou acionistas da sociedade, como bem fundamentado pelo Conselheiro Antônio José Praga de Souza, no acórdão nº 1402-000.905, de sua relatoria, citado nas contrarazões da Procuradoria da Fazenda:
>
> [...]
>
> Por outro lado, a existência do Grupo Oracle é reconhecido e explicado no contrato, além deste disciplinar que o pagamento que a ORASUB faz à OIC pode ser feito a qualquer membro do referido Grupo, conforme seja mais "adequado", como se vê do trecho do acórdão da DRJ/RIO:
>
> [...]
>
> Por todo o exposto, reconhecer a eficácia normativa com interpretação literal restritiva, no caso em julgamento, não satisfaz o real sentido da norma enquanto integrante de um sistema jurídico. A lógica deste sistema, de um lado, impede uma interpretação que permita que decisões unilaterais invertam seus valores e, de outro, permite que se determine o alcance da lei para que o conjunto normativo mantenha sua integralidade.
>
> Nestes termos, a Recorrente não tem direito à dedutibilidade da despesa de pagamento de royalty de 58% de sua receita de licenciamento, pois o pagamento feito à empresa pertencente ao mesmo grupo econômico é alcançado pela norma do artigo 71, parágrafo único, inciso "d", da Lei nº 4.506, de 1964.

> Evidente, assim, que a discussão travada no recorrido teve referenciais substancialmente distintos daqueles examinados no acórdão paradigma. Essencialmente, o acórdão recorrido não apresenta similitude no ponto que foi determinante para a interpretação do dispositivo legal em debate no acórdão paradigma: a identidade entre os sócios da autuada e as pessoas que deliberaram o pagamento dos *royalties*.
>
> Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN. *(destaques do original)*

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

> 15. No que se refere a sócio pessoa jurídica, relata o Autuante:
>
> *III - Relação entre IBM Brasil e IBM Corporation*
>
> *A IBM Brasil tem como sócias as empresas IBM WORLD TRADE ASIA CORP., CNPJ 05.722.435/000163, e IBM AMERICAS HOLDING LLC, CNPJ 09.677.335/000113, com sede nos Estados Unidos, participando, respectivamente, com 0,00000016% e 99,99999984% do capital social da IBM Brasil (art. 5º do doc. 3.3).*
>
> *De acordo com pesquisa realizada na internet, tendo como base os anos calendário de 2009, 2011, 2012 e 2014, todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais da IBM Corporation, fazendo parte de um mesmo grupo econômico (doc. 15). Conclui-se, portanto, que a IBM Corporation é sócia controladora da IBM Brasil, fato corroborado pelos esclarecimentos prestados pela empresa em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de 12/09/2016 (docs. 10 e 11).*
>
> 16. Às pág. 795, resposta da empresa:

Original

> *Ref.: Termo de Intimação Fiscal MPF no. 07185.0020160009488 recebido em 12/09/2016 IBM Brasil Indústria, Máquinas e Serviços Ltda., já qualificada nos autos dos termos em epígrafe em continuação à resposta do Termo de Intimação Fiscal em em referência esclarecer que para os anos de 2011 e 2012 a situação jurídica da IBM Brasil era similar, isto é, a International Business Machines Corporation se apresentava como controladora INDIRETA da IBM Brasil.*
>
> *Sendo o que nos cabia esclarecer no momento, permanecemos è disposição.*
>
> 17. A empresa nos Estados Unidos que detém 99,9999984% da Recorrente, é subsidiária integral da International Business Machines Corporation IBMC, o que significa que a IBMC é na prática sócia e controladora da Recorrente.

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

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

Nada no referido paradigma permite concluir que a mesma decisão seria adotada caso a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara estivesse diante de pagamentos feitos à controladora indireta da autuada, única sócia da pessoa jurídica que figura como titular da quase totalidade (99,99999984%) do capital social da Contribuinte. Ao argumentar que *os contornos da lei são precisos* e *não há que se perquirir o intento do legislador, no caso, para se definir o seu alcance*, o voto condutor do acórdão paradigma emenda, já na sequência, que *a vedação contida no art. 353 se estende aos sócios e gerentes da empresa, até, porque, a intenção do legislador aí é de coibir a fraude, a distribuição disfarçada de lucros e a "fabricação" de despesas*, permitindo cogitar que o poder decisório decorrente do controle societário poderia ensejar uma outra interpretação para a norma sob exame.

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

Nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 - RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexiste tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº

Original

9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

> Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é "tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência" ou que se "agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente" (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Assim, nesta parte, o recurso especial da Contribuinte não deve ser conhecido.

Registre-se, também, que a Contribuinte assim alega em seu recurso especial:

> É importante mencionar que a d. Procuradoria não apresentou recurso contra referida decisão, de forma que é definitivo o cancelamento das exigências relativas à CSLL. Ainda, no tocante às multas punitivas e aos juros de mora, vale destacar que o voto vencido entendeu por sua exclusão, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional, sendo que, nesta parte, foi acompanhado pelos demais julgadores, de tal maneira que a Recorrente entende terem sido afastadas as multas punitivas e os juros de mora, de acordo com os trechos da decisão reproduzidos abaixo:.

A Contribuinte pretendeu suscitar a matéria como divergência autônoma, mas em exame de admissibilidade consignou-se que (e-fls. 1534/1552):

> **1.5 - Artigo 100 do CTN -Exclusão de multa punitivas e juros de mora**
>
> Em relação a esta última matéria a Recorrente apontou também um único paradigma não reformado: Ac. nº 3302-004.129, que foi assim ementado:
>
> > ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
> >
> > Período de apuração: 01/02/1999 a 31/10/1999, 01/02/2000 a 28/02/2000, 01/02/2001 a 28/02/2001
> >
> > ISENÇÃO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATOS COOPERATIVOS PRÓPRIOS. REVOGAÇÃO.
> >
> > O faturamento mensal das sociedades cooperativas, decorrente de atos cooperativos, gozava de isenção da Cofins até o mês de competência de setembro de 1999, desde que contabilizado, em separado, nos termos da legislação específica. A partir de 1º de outubro de 1999, as sociedades cooperativas estão sujeitas à Cofins sobre o seu faturamento, independentemente deste resultar de operações com cooperados e/ ou com nãocooperados.
> >
> > OBSERVÂNCIA DE ATOS NORMATIVOS. EXCLUSÃO DE PENALIDADES E JUROS DE MORA. ARTIGO 100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.
> >
> > A observância do AD SRF nº 88/1999 pelas sociedades cooperativas exclui a imposição de penalidades e juros de mora em relação às contribuições exigidas em outubro/1999.
> >
> > ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
> >
> > Período de apuração: 01/02/1999 a 31/10/1999, 01/02/2000 a 28/02/2000, 01/02/2001 a 28/02/2001
> >
> > EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. COMPROVADA A OMISSÃO. INTEGRAÇÃO DO JULGADO. POSSIBILIDADE. Uma vez comprovada a

Original

> omissão, mas rejeitada a pretensão meritória da embargante, conhece-se e acolhe-se parcialmente os embargos, para integrar o julgado, sem efeito infringente, e rerratificar o acórdão embargado (Destacou-se).

A esse respeito, verifico que o Ac. Recorrido assim se pronunciou, muito embora na parte dispositiva não conste o provimento:

> V. Inexistência de mudança de critério jurídico
>
> (...)
>
> 141. Diante do exposto, não acolho o pleito da Recorrente, mas admito que, nesses casos, a Recorrente não poderia ser compelida ao pagamento de multas punitivas e juros de mora.

Como se vê, trata-se de matéria que poderia dar ensejo a melhor esclarecimentos via sede de embargos, ou no mínimo, pela autoridade executora do acórdão se entendesse que seria o caso, mas de forma alguma dá margem a admissão de Recurso Especial uma vez que a matéria não foi prequestionada de forma suficiente a se estabelecer uma posição uma contraposição de entendimentos, havendo pelo contrário uma tendência a convergência dos paradigmas.

A própria Recorrente na parte preambular deste tema admite a falta de divergência:

> Como exposto acima, não há dúvidas de que as exigências de multa e juros já foram afastadas pela decisão recorrida, sendo que não houve qualquer questionamento por parte da d. Procuradoria. Nesse sentido, qualquer tentativa de demonstração de divergência fica prejudicada, uma vez que o argumento já foi acatado de forma unânime. De qualquer forma, tendo em vista a falta de clareza do acórdão, a Recorrente volta a endereçar esse argumento.

(...)

Por todo exposto, OPINO por NÃO ADMITIR a divergência por falta de prequestionamento da matéria.

Este entendimento foi reafirmado na apreciação do agravo apresentado contra esta decisão (e-fls. 1591/1598):

> Nesse contexto, a demonstração de que em acórdão (paradigma) exarado por *outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF* foi dada interpretação divergente da legislação tributária da que foi manifestada no acórdão recorrido é ônus da Recorrente, consoante o já referido art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).
>
> Pois bem, o exame do Recurso Especial e do Agravo apresentados não deixam dúvidas no sentido de que não se desincumbiu ela desse ônus. Deveras, como se pode reconhecer que a Agravante demonstrou haver divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o paradigma em torno do art. 100 do CTN se afirma ela que o acórdão recorrido *"afastou a multa punitiva e os juros de mora aplicados no presente caso com base no artigo 100 do CTN*" e o paradigma "*afastou a aplicação de penalidades e juros de mora em autuação por conta de ter o contribuinte pautado suas atividades em ato declaratório da Receita Federal do Brasil*"? Em verdade o que pretende a ora Agravante é obter do exame de admissibilidade de seu recurso especial uma declaração de confirmação de afirmação que faz acerca da dicção do acórdão recorrido, qual seja de que no recorrido se afastou a multa punitiva e os juros de mora aplicados no presente caso com base no artigo 100 do CTN ["*diante da pretensa concordância da autoridade fiscal responsável por promover o exame de admissibilidade do recurso especial (confirmada pela d. Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção) com relação ao afastamento da multa punitiva e dos juros de mora no presente caso (...) a Agravante pugna pela validação de referido entendimento, que se tornou definitivo em face da ausência de questionamento nos prazos e pelas vias apropriadas*"]. E caso o exame de admissibilidade não confirme tal afirmação, pretende que reconheça o dissídio jurisprudencial. Trata-se, em última análise, de uma

Original

> demonstração de dissídio condicionada ao resultado do exame de suposta obscuridade do recorrido ("*constatar-se-ia a manifestação de interpretações distintas entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma sobre o artigo 100 do CTN*"). Ocorre que nem o exame de admissibilidade de recurso especial nem o julgamento em si desse recurso se prestam para o fim de corrigir obscuridade ou outros vícios eventualmente constatáveis em acórdão, para os quais existem outros remédios processuais, quais sejam Embargos Inominados e Embargos de Declaração, recursos de que a ora Agravante não se valeu no presente processo.
>
> Deve ser mantida, portanto, a negativa de seguimento do Recurso Especial em relação à presente matéria.

Assim, afirmada a falta de prequestionamento, não cabe a este Colegiado se manifestar acerca da questão.

Já com referência às matérias *Pagamentos à Pessoa Jurídica em contrapartida à exploração de direitos autorais* e *Dedução de despesas com royalties pagos a sócio pessoa jurídica*, o recurso especial deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

A acusação fiscal se pauta na indedutibilidade de despesas que corresponderiam a royalties e foram pagas à IBM Corporation, classificada como sócia da recorrente. Desde o questionamento que lhe foi dirigido no curso do procedimento fiscal (e-fls. 796/797), a Contribuinte esclarece que o dispêndio representaria *despesa necessária, usual e geradora de receita*, e sua *principal despesa operacional*, correspondente a *pagamento de direito autoral ao próprio autor da obra* (e-fls. 798/799).

O Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 833/856 fixa, inicialmente, as seguintes premissas:

> ⇨ Programa de computador é protegido pelas duas leis de direitos autorais: Lei do Software (Lei nº 9.609/98) e, subsidiariamente, Lei dos Direitos Autorais (Lei nº 9.610/98);
>
> ⇨ Os Direitos Autorais de um programa de computador dividem-se em direitos morais e direitos patrimoniais;
>
> ⇨ Os direitos morais são os relativos ao autor do programa de computador. São inalienáveis e intransferíveis;
>
> ⇨ Autor de um programa de computador é a pessoa física criadora do programa;
>
> ⇨ Os direitos patrimoniais são os relacionados à exploração do programa de computador e pertencem ao titular do direito autoral;
>
> ⇨ O titular do direito autoral pode ser pessoa física ou jurídica.

Na sequência, a teor do art. 22, "d" da Lei nº 4.506, de 1964 segundo o qual *os rendimentos recebidos pela exploração de direitos autorais (patrimoniais) sobre um programa de computador pelo seu titular deverão ser classificados como royalties, a não ser que o seu detentor (titular do direito) seja também o autor ou criador do software*, a autoridade fiscal afirma a compatibilidade deste dispositivo com o art. 12 da Convenção Modelo OCDE, e defende que *os contratos de aquisição de direitos relativos a softwares oriundos do exterior e com posterior uso ou comercialização no Brasil possuem a natureza de licenciamento de direito*

Original

autoral, definido nos arts. 9º e 10, da Lei nº 9.609/98, e a remuneração neles prevista é efetuada a título de royalties, sendo que o contrato em tela, firmado em 29/01/1993, se amoldaria a este conceito.

Afastada a exceção do art. 22, "d" da Lei nº 4.506, de 1964 porque *a IBM Corporation, por não ser pessoa física, jamais poderia ser autora intelectual de um programa de computador, bem protegido pelo Direito Autoral*, a autoridade lançadora afirma que IBM Corporation é sócia controladora da IBM Brasil porque as sócias da empresa brasileira (IBM World Trade Asia Corp. e IBM Americas Holding LLC) são subsidiárias integrais da IBM Corporation. Daí a indedutibilidade dos royalties pagos na forma do art. 353, inciso I do RIR/99, que veda a dedução de *royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas*, inclusive na hipótese de pessoa jurídica controladora indireta, conforme exposto no julgamento do recurso voluntário interposto no processo administrativo nº 16682.720169/2015-82.

A Contribuinte, para além de enfatizar o fato de a glosa alcançar sua principal despesa operacional, apontando o descompasso das consequências tributárias com as regras de preços de transferência e afirmando significativo prejuízo às suas atividades se a exigência for mantida, assim contesta as premissas da acusação fiscal:

- *... os pagamentos realizados pela IBM Brasil à IBMC representam remuneração pela licença de distribuição/comercialização de software de sua autoria, afastando-se da natureza jurídica de royalties*;
- *... O artigo 22 da Lei n.º 4.506/64 trata da* ***tributação das pessoas físicas (indivíduos)*** *e, portanto, não pode ser aplicado para regular a apuração do lucro real da pessoa jurídica,* razão pela qual *apenas para os fins específicos expostos acima (tributação de pessoas físicas) a equiparação de direitos autorais a royalties era possível.*
- *... ainda que fosse possível equiparar a remuneração de direito autoral a royalties com base no art. 22 da Lei nº 4.506/64 – o que se admite para fins de argumentação – isso não seria possível no presente caso, uma vez que a remuneração foi paga à* ***autora/criadora*** *do software, a IBMC.*
- A referência no art. 353, I do RIR/99 a pessoa jurídica é ilegal, porque o art. 71 da Lei nº 4.506/64 *não estende literalmente essa limitação de dedutibilidade às pessoas jurídicas*;
- *... a empresa IBMC, que não era (e nunca foi) sua sócia, o que impede a aplicação do artigo 353, I, do RIR.*

Excluído o último tema, para o qual esta Conselheira entende não caracterizado o dissídio jurisprudencial, as demais questões foram enfrentadas nos Acórdãos nº 9101-003.062 e 9101-003.063, proferidos na sessão de 13 de setembro de 2017[2], expondo as seguintes ementa e decisão:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2009

[2] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado), Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Original

REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma indireta, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda. A IBM USA não cabe dentro da figura do "autor/criador" traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a IBM Brasil a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são royalties. Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que "atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais" no Brasil, a Lei nº 9.610/1998, disse com todas as letras em seu art. 11, que o "autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica".

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS PESSOA JURÍDICA. REGRA GERAL. INDEDUTIBILIDADE.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2009

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto à dedutibilidade dos royalties em relação ao IRPJ, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (ii) quanto ao recebimento de royalties por sócio pessoa jurídica, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra e (iii) quanto à dedutibilidade dos royalties em relação à CSLL, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Antes de adentrar às divergências jurisprudenciais regularmente demonstradas pela Contribuinte, cabem algumas ponderações acerca de seu inconformismo com a glosa do que, em suas palavras, seria *despesa necessária, usual e geradora de receita*, e sua *principal despesa operacional*, correspondente a *pagamento de direito autoral ao próprio autor da obra*, em descompasso das consequências tributárias com as regras de preços de transferência e ensejando significativo prejuízo às suas atividades se a exigência for mantida. Apresenta o seguinte quadro acerca do comprometimento que a autuação representa às suas atividades de *operação de software*:

Original

Apuração	Recorrente	Proposta Fisco
Receita de distribuição/comercialização de software (100%)	R$ 1.333.000.000,00	R$ 1.333.000.000,00
Remuneração de direito autoral pago à IBMC (60%)	R$ 800.000.000,00	R$ 800.000.000,00
Remanescente (40%)	**R$ 533.000.000,00**	**R$ 533.000.000,00**
Adições	R$ -	R$ 800.000.000,00
Lucro Real	**R$ 533.000.000,00**	**R$ 1.333.000.000,00**
IRPJ (15%)	R$ 79.950.000,00	R$ 199.950.000,00
Adicional (10%)	R$ 53.276.000,00	R$ 133.276.000,00
Total IRPJ	**R$ 133.226.000,00**	**R$ 333.226.000,00**

No período autuado, porém, a Contribuinte auferiu receitas líquidas de R$ 5.875.970.919,85, lucro líquido de R$ 1.112.135.068,89 e lucro real de R$ 987.901.370,71, ao passo que as despesas glosadas totalizaram R$ 801.731.520,53. Significa dizer que os *royalties* glosados reduziram em cerca de 50% a base tributável do ano-calendário 2011, mas comprometeram apenas 13,7% das receitas líquidas do período. De outro lado, se considerada apenas as ditas *receitas de distribuição/comercialização de software*, o que se vê a partir dos percentuais estipulados para sua repartição, é a definição, entre a Contribuinte e a beneficiária dos *royalties*, a partir da expressão de uma única vontade – já que a beneficiária detém a integralidade do capital da Contribuinte por meio de duas de sua subsidiárias integrais – de qual Estado será titular dos tributos incidentes sobre tal riqueza. Na escolha feita pelas partes, somente 40% caberia ao Estado Brasileiro, ao passo que na interpretação firmada pela autoridade lançadora, a legislação brasileira determinaria que a integralidade deste valor deveria se sujeitar a tributação no país.

Trata-se, assim, de alocação de bases tributáveis resultantes de intangíveis, que não podem ser comparadas com margens estipuladas em regras de preços de transferência para operações de revenda[3], e quanto menos com custos com *aquisição de aço em uma indústria automobilística ou com petróleo em uma indústria de plásticos*, como faz a Contribuinte. Não há dúvida que *não há como se auferir receita sem incorrer em uma despesa*, mas a legislação tributária releva este conceito econômico nas hipóteses em que vislumbra nessas despesas a possibilidade de definição de seu preço por uma vontade única, determinando conforme os métodos que entende viáveis, em qual país os lucros resultantes da atividade serão alocados.

Passando ao primeiro ponto de divergência (pagamento ao autor do software, afastando a natureza jurídica de *royalties*), a Contribuinte reitera a defesa apreciada nos julgados em referência, e também confronta seus argumentos. Transcreve-se, a seguir, o voto condutor do Acórdão nº 9101-003.063, nesta primeira parte:

> A contribuinte alega que os pagamentos foram feitos ao próprio criador do bem ou da obra, o que descaracterizaria a figura dos royalties, nos termos do art. 22, alínea "d", da Lei 4.506/64:
>
> > Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:
> >
> > [...]
> >
> > d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.
>
> A principal questão a ser enfrentada é se a empresa americana, na condição de pessoa jurídica, poderia ser considerada como autora/criadora de obra intelectual (como

[3] Tanto o é que o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, em seu §9º, desde sua redação original estipula que as regras de preços de transferência não se aplicam "aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permenacem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente".

Original

defende a contribuinte), ou se ela seria apenas titular de direitos patrimoniais (como entende o Fisco).

O acórdão recorrido examinou com bastante profundidade esse assunto. Vale transcrever os seus fundamentos:

> 2. Da questão dos direitos autorais
>
> Aduz a Recorrente que a legislação brasileira prevê a possibilidade de que os direitos autorais pertençam a pessoa jurídica e que os programas de computador (software) são a eles equiparados.
>
> Contudo, os diversos artigos citados pela Recorrente parecem indicar sentido interpretativo diverso daquele atribuído pela interessada.
>
> Vejamos.
>
> A primeira tese trazida pela Recorrente defende que o artigo 11 da Lei n. 9.610/98 reconhece a possibilidade de que pessoas jurídicas sejam autoras de obras literárias, artísticas ou científicas e que, por força do artigo 2º da Lei n. 9.609/98 igual tratamento deve ser conferido nos casos de programas de computador:
>
> > *Lei n. 9.610/98*
> >
> > *Art. 11. Autor é a **pessoa física** criadora de obra literária, artística ou científica.*
> >
> > *Parágrafo único. **A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei**.*
> >
> > *Lei n. 9.609/98*
> >
> > *Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.*
> >
> > *§ 1º **Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais**, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem **a sua honra ou a sua reputação**. (grifamos)*
>
> Nota-se, à evidência, que a interpretação laborada pela Recorrente não condiz com os dispositivos legais indicados.
>
> De plano, a simples leitura do artigo 11 demonstra que o conceito de autor é inequívoco e não deixa margem para dúvidas: **autor é sempre a pessoa física**, **o indivíduo** que a partir de seu gênio ou criatividade manifesta, de forma particular, uma ideia (a autoria não é ideia, mas sim a sua expressão).
>
> Sabemos que a construção normativa no Brasil sempre parte do caput (que traz a regra geral) para os incisos ou parágrafos, que veiculam situações especiais, mas nunca no sentido oposto.
>
> Nota-se que a dicção do parágrafo **não reconhece** que os autores possam ser pessoas jurídicas; em verdade, a norma permite que a proteção concedida ao autor, pessoa física, **possa ser estendida** às pessoas jurídicas, e ainda assim somente nos casos previstos na própria Lei n. 9.610/98.
>
> E nem poderia ser diferente, posto que se as pessoas jurídicas pudessem ser autoras sequer haveria necessidade do parágrafo; afinal, se pudessem assumir a condição de autoras gozariam automaticamente do direito inerente a esta condição e não precisariam que determinada proteção ou benefício lhes fosse estendido.

Original

Cabe ainda registrar que a Lei n. 5.988/73 incidentalmente reconhecia a possibilidade de uma pessoa jurídica **ser titular** de obra coletiva, realizada em seu nome. Contudo, o artigo 15 daquele diploma legal foi revogado pelo artigo 11 da Lei n. 9.610/98, que claramente identifica apenas as pessoas físicas como aptas a figurar como autoras.

A confusão decorre da diferença **entre ser autor** e **ser titular de direitos autorais**.

Existe nítida distinção entre os conceitos de ser autor da obra e ser titular dos seus direitos. Quando alguém escreve um livro certamente se enquadra como autor, mas ao assinar um contrato de publicação com a editora transfere a esta os direitos patrimoniais para a sua exploração, circunstância expressamente prevista na Convenção de Berna, que reconhece a diferença entre autoria e titularidade nos seguintes termos:

> *ARTIGO 6BIS 1) Independentemente dos **direitos patrimoniais** de autor, **e mesmo após a cessão dos referidos direitos**, o autor conserva o direito de reivindicar a paternidade da obra e de se opor a qualquer deformação, mutilação ou outra modificação da obra ou a qualquer outro atentado contra a mesma obra, **prejudicial à sua honra ou à sua reputação**. (grifamos)*

Ressalte-se que o tratamento previsto pela Convenção de Berna foi **reproduzido** pela Lei do Software, como visto no artigo 2º, § 1º, ao norte transcrito e novamente reproduzido:

> *§ 1º **Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais**, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem **a sua honra ou a sua reputação**. (grifamos)*

É cediço, portanto, que os direitos autorais são divididos, para efeitos legais, em direitos morais e patrimoniais.

Os chamados direitos morais são aqueles que asseguram a **autoria** da obra intelectual, sendo, portanto, intransferíveis e irrenunciáveis, enquanto que os direitos patrimoniais se referem à **exploração econômica** da obra e podem ser cedidos ou utilizados por terceiros.

Também não procede o argumento da defesa, baseado no artigo 3º, § 1º, I, da Lei n. 9.609/98, que menciona que no pedido de registro do software deverão constar os dados do autor e do titular, sejam pessoas físicas ou jurídicas.

Com efeito, o texto corrobora a distinção entre os conceitos e reconhece, apenas, que o **titular dos direitos** possa ser pessoa jurídica:

> *Art. 3º Os programas de computador poderão, a critério do titular, ser registrados em órgão ou entidade a ser designado por ato do Poder Executivo, por iniciativa do Ministério responsável pela política de ciência e tecnologia.*
>
> *§ 1º O pedido de registro estabelecido neste artigo deverá conter, pelo menos, as seguintes informações:*
>
> *I - **os dados referentes ao autor do programa de computador e ao titular, se distinto do autor, sejam pessoas físicas ou jurídicas**;*
>
> *(...)*

Isso significa que se a exploração econômica dos direitos estiver a cargo de uma empresa, o registro compreenderá os seus dados e os do autor do programa de

Original

computador, posto que seriam, na hipótese, pessoas distintas. Tudo em perfeita consonância com o raciocínio até aqui desenvolvido.

Ademais, sem prejuízo de todos os argumentos já apresentados, ressaltamos, por oportuno, que em nenhum momento a legislação brasileira indica que o **conceito de autor** previsto na Lei n. 9.610/98 **é o mesmo** daquele previsto para os programas de computador.

Tanto assim que as duas normas são distintas e fazem ressalvas ao seu campo de aplicação, como se constata dos artigos já transcritos.

O que a Lei n. 9.609/98 (software) faz é aplicar aos programas de computador o **regime de proteção** conferido às obras literárias ou artísticas, como se depreende da dicção do artigo 2º.

Vale dizer, se o legislador entendesse pela total identidade entre os conceitos simplesmente reuniria **toda a matéria** numa única norma, em vez de publicar duas leis distintas e na mesma data (19 de fevereiro de 1998)!

A obviedade dessa circunstância não passou despercebida pela melhor doutrina.

Ressalte-se, por todos, a posição de Denis Borges Barbosa (provavelmente o maior especialista brasileiro no assunto, recentemente falecido):

> *O regime de proteção dos programas de computador **segue, em parte**, o da Lei 9.610/98, que protege no Brasil os Direitos Autorais. No entanto, com as muitas alterações introduzidas pela Lei 9.609/98 e a natureza claramente tecnológica dos programas de computador, inegavelmente estamos, na Lei em vigor, na presença de um tertius genus, à maneira de certos Direitos Conexos, cuja regulação acompanha talvez, na esfera internacional, o da Convenção de Berna vale dizer, o da matriz internacional dos Direitos Autorais no que com ela não contraste.*
>
> *(...)*
>
> *Em terceiro lugar, porque evidenciam a impropriedade **de um regime autoral puro** para a proteção dos programas de computador, guiando o intérprete quanto as normas da Lei Autoral que **merecerão aplicação subsidiária à presente lei**.*
>
> *(...)*
>
> *Com efeito, as leis de cunho autoral convivem há muito com as leis de patente, por exemplo, no campo do design, com a parte artística de uma padronagem restando sob o Direito Autoral, e sua aplicação industrial cabendo à patente própria hoje o registro de desenho industrial sob a Lei 9.279/96. Assim, a expressão de um programa pode restar sob a Lei do Software, enquanto que o uso do programa para fins de utilidade industrial, inclusive os conceitos e idéias que subjazem ao algoritmo, podem incidir sob a tutela da lei patentária.*
>
> ***Nem o fim estético, literário, artístico ou musical, transfere o programa para o regime geral da lei autoral**. A existência de um fim determinado qualquer seja ele é requisito de proteção sob a Lei do Software, **mas não modifica a natureza da proteção, que será sempre a da lei específica**. (grifamos)*

Portanto, o **regime de proteção** específico para os programas de computador é conexo àquele utilizado para as obras literárias e artísticas, o que não significa dizer que a autoria de um software pertença à pessoa jurídica, que poderá, da mesma forma que nos demais casos, ser titular de direitos patrimoniais, mas nunca considerada como criadora da obra intelectual.

Essa posição encontra esteio na melhor doutrina e já foi, inclusive, reconhecida pelo STJ, que no REsp 1.322.325/DF analisou o tema da autoria no âmbito das relações de trabalho:

Original

> *Neste caso, quem é o autor?*
>
> ***Não há dúvidas sobre isso. Os autoralistas são unânimes em reconhecer unicamente na pessoa física a capacidade para criar a obra de arte e engenho**. **Este é o pensamento predominante, especialmente nos países cujo ordenamento jurídico segue as concepções romano-germânicas**.*
>
> *(...)*
>
> ***A lei brasileira protege a empresa, pessoa jurídica, como titular de direitos autorais, mas não como autora**. Além disso, é necessário considerar que a Lei n° 9.610/1998 excluiu a figura da obra de arte criada em função de contrato de trabalho ou sob encomenda, o que torna o autor, definitivamente, titular originário dos direitos sobre a obra que criou. Não há mais a figura da obra criada por encomenda ou sob contrato de trabalho, embora no art. 54 encontre-se referência à obra futura. (CABRAL, Plínio. A lei de direitos autorais: comentários . 5. ed. São Paulo: Rideel, 2009, p. 6667).*

E prossegue o Acórdão:

> *No entanto, a partir dessa constatação, que decorre da situação especial de relação empregatícia, **nenhum outro direito adquire a empresa nesse relacionamento.***
>
> ***Assim, de um lado, remanescem na esfera dos autos os direitos morais** e todos os demais direitos patrimoniais não alcançados por sua atuação específica (dessa forma, não pode a empresa de televisão, depois, sem autorização expressa, extrair novas cópias e locá-las ou vende-las, ou, ainda, transferir a outras a exibição; não pode a empresa jornalística publicar depois, em outros veículos, os trabalhos feitos para jornal; ou a empresa cinematográfica dispor do filme para finalidades outras), **a menos que os transfira por meio de contratos adequados, que, de qualquer modo, serão sempre entendidos nos seus estritos** limites, obedecidos sempre os direitos morais.(BITTAR, Carlos Alberto. Direito de autor. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 64).*

O arremate da decisão do STJ não deixa margem para dúvidas:

> *Nesse passo, mesmo que a referida produção de espírito tenha sido escrita no âmbito de seu dever funcional, **o autor/empregado continua sendo o detentor dos direitos autorais**, cabendo até mesmo ao empregador, caso pretenda explorar a obra, obter autorização expressa para a sua utilização (LDA, art. 29), sob pena de responsabilização.*
>
> *Portanto, diante da autonomia privada, **poderá o autor ceder o direito de exploração econômica da obra ao empregador ou terceiro, isto é, a titularidade poderá ser adquirida por terceiros**, seja em virtude de sucessão, pelo fato da morte, seja em razão do contrato, por vontade própria, ou ainda por disposição legal, **ressalvando os direitos morais do autor que, por serem inalienáveis, irrenunciáveis e indisponíveis, irão se manter com o criador material da obra**, que continuará com o direito de ver reconhecida a sua autoria na criação estética decorrente da paternidade" (grifamos).*

Concluímos, portanto, que o direito autoral brasileiro expressamente consagra a proteção de obras produzidas pelo gênio e espírito humanos e, nesse contexto, não há como albergar a figura do autor pessoa jurídica.

Destaque-se que a lei autoral, ao oferecer uma lista exemplificativa do que seriam as "obras intelectuais criadas pelo espírito humano", identifica o alcance da proteção e inclui entre as hipóteses os programas de computador:

Original

> *Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:*
>
> *(...)*
>
> *XII - os programas de computador; (...)*
>
> *§ 1º* ***Os programas de computador são objeto de legislação específica****, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis. (grifamos)*

A ressalva contida no § 1º deixa claro que não existe identidade absoluta nem equivalência total entre as obras intelectuais "tradicionais" e os programas de computador, mas sim proteção equivalente. Obras literárias e artísticas não são softwares e vice-versa, assim como não existe, salvo engano, nenhum livro ou peça musical ou teatral criado por pessoa jurídica.

[...]

Importante registrar que o entendimento de que o autor/criador tem necessariamente que ser uma pessoa física não advém de uma legislação antiga, superada, com comandos que demandariam atualização.

Quem diz que "autor é a pessoa física" é a própria Lei 9.610/1998, que, já no contexto econômico dos dias de hoje, atualizou e consolidou a legislação sobre direitos autorais no Brasil:

> Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.
>
> Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicarse às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.

Tem razão o acórdão recorrido quando afirma que a dicção do parágrafo único do art. 11 da Lei 9.610/1998 não reconhece que os autores possam ser pessoas jurídicas, e também quando sustenta que se as pessoas jurídicas pudessem ser autoras sequer haveria necessidade desse parágrafo.

Com efeito, se as pessoas jurídicas pudessem assumir a condição de autoras, elas gozariam automaticamente do direito inerente a esta condição, sem precisar que determinada proteção ou benefício lhes fosse estendido.

Também acerta o acórdão recorrido quando afirma que a pessoa jurídica poderá ser titular de direitos patrimoniais, mas nunca considerada como autora/criadora da obra intelectual.

A distinção entre ser autor e ser titular de direitos autorais, baseada nas dimensões moral e patrimonial do direito do autor, ao contrário do que diz a contribuinte, não configura nenhuma elucubração do voto do relator do acórdão recorrido.

A referida Lei 9.610/1998 é farta em dispositivos que apontam para essa distinção:

> Capítulo II
>
> Dos Direitos Morais do Autor
>
> Art. 24. São direitos morais do autor:
>
> I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;
>
> [...]
>
> Art. 27. Os direitos morais do autor são inalienáveis e irrenunciáveis.
>
> Capítulo III
>
> Dos Direitos Patrimoniais do Autor e de sua Duração
>
> Art. 28. Cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica.

Original

> Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como:
>
> [...]
>
> Capítulo V
>
> Da Transferência dos Direitos de Autor
>
> Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:
>
> I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;
>
> [...]

O mesmo se pode dizer sobre a Lei 9.609/1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador no Brasil:

> Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.
>
> § 1º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação.

Os direitos patrimoniais se referem à exploração econômica da obra e podem ser cedidos ou utilizados por terceiros.

E é exatamente nesse contexto que atua uma pessoa jurídica, no contexto do resultado econômico, que é a própria razão de ser da sociedade empresária (Código Civil, art. 981).

Quando a Lei 4.506/1964 diz que não serão classificados como "royalties" os rendimentos percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, claramente está focando aí a dimensão moral do direito do autor, que apenas pode existir em uma pessoa física (pessoa natural).

Com efeito, pela lista exemplificativa dada pelo referido art. 22 da Lei 4.506/1964, não é difícil perceber que os "royalties", enquanto "rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos", tem a dimensão econômica própria das empresas.

Uma pessoa jurídica nem tem dimensão moral. O que ela tem é a lei e seus atos constitutivos, que previamente já definem a sua razão de ser.

Uma pessoa jurídica também não tem a subjetividade criadora das pessoas naturais.

Os royalties surgem exatamente na dimensão patrimonial/econômica do direito do autor, na parte em que esse direito se institucionaliza, para circular na economia, e se distancia do verdadeiro titular do processo criativo, do autor (pessoa natural).

Tem razão o acórdão recorrido ao afirmar que são os direitos morais que asseguram a autoria da obra. Aliás, isto está expresso no inciso I do art. 24 da Lei 9610/1998:

> Art. 24. São direitos morais do autor:
>
> I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;

Nesse mesmo passo, também acerta o acórdão recorrido quando afirma "que o direito autoral brasileiro expressamente consagra a proteção de obras produzidas pelo gênio e

Original

espírito humanos e, nesse contexto, não há como albergar a figura do autor pessoa jurídica".

Efetivamente, a IBM USA não cabe dentro da figura do "autor/criador" traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a IBM Brasil a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são royalties.

O sentido da lei é de proteger o autor, na subjetividade criativa própria das pessoas naturais. Mas essa característica fica dispersa nos processos de produção fortemente institucionalizados das grandes corporações.

Além dos dispositivos já mencionados neste voto e no acórdão recorrido, há muitos outros que reforçam as diferenças entre a figura do autor (pessoa física) e do titular de direitos autorais (pessoa física ou pessoa jurídica).

O art. 5º, "h", da Lei 9.610/1998, por exemplo, quando define obra coletiva como sendo "a criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma", considerando a participação de uma pessoa jurídica, não deixa de atribuir a autoria para as pessoas físicas ("diferentes autores").

O art. 17 da mesma lei também reforça o entendimento de que o organizador da obra coletiva (onde se encaixa a pessoa jurídica) não pode abarcar a condição de autor, justamente porque lhe falta a dimensão moral:

> Art. 17. É assegurada a proteção às participações individuais em obras coletivas.
>
> § 1º Qualquer dos participantes, no exercício de seus direitos morais, poderá proibir que se indique ou anuncie seu nome na obra coletiva, sem prejuízo do direito de haver a remuneração contratada.
>
> § 2º Cabe ao organizador a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o conjunto da obra coletiva.
>
> § 3º O contrato com o organizador especificará a contribuição do participante, o prazo para entrega ou realização, a remuneração e demais condições para sua execução.

Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que "atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais" no Brasil, a Lei nº 9.610/1998, disse com todas as letras em seu art. 11, que o "autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica".

Ademais, a correta compreensão da alínea "d" do art. 22 da Lei nº 4.506/64 é corroborada pelo artigo que trata dos rendimentos do **trabalho não-assalariado e assemelhados**:

> Lei nº 4.506/64:
>
> Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:
>
> [...]
>
> d) exploração de direitos autorais, **salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.**
>
> RIR 99:
>
> Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):
>
> I - honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;
>
> II - remuneração proveniente de profissões, ocupações e prestação de serviços não-comerciais;

Original

> (...)
>
> VII - direitos autorais de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, **quando explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra**;
>
> Assim, cabe NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte em relação a essa primeira divergência. *(destaques do original)*

Nestes termos, aqui adotados como razões de decidir, não prospera a interpretação encampada pelo paradigma nº 107-07.713 (e implicitamente também pelo paradigma nº 108-07.262), replicada no citado Acórdão nº 1802-000.330, bem como deduzida pela Contribuinte mediante combinação do art. 11 da Lei nº 9.610, de 1998, com o art. 2º da Lei nº 9.609, de 1998, porque o parágrafo 1º deste último *não reconhece que os autores possam ser pessoas jurídicas*, mas apenas permite *que a proteção concedida ao autor, pessoa física, possa ser estendida às pessoas jurídicas, e ainda assim somente nos casos previstos na própria Lei n. 9.610/98*. E isto porque há *diferença entre ser autor e ser titular de direitos autorais*, dividindo-se os direitos autorais em direito morais e patrimoniais, sendo que apenas os direitos patrimoniais, decorrentes da exploração econômica dos direitos, podem ser exercidos por pessoa jurídica, inclusive admitindo-se seu registro na forma do art. 3º, §1º, inciso I da Lei nº 9.609, de 1998.

Em reforço à conclusão de que os pagamentos efetuados não podem corresponder a direito autoral, cabe destacar não estar demonstrado, nestes autos, que a legislação dos Estados Unidos da América, onde o *software* foi criado e registrado, reconhece a beneficiária como autora dos programas. O voto vencido do acórdão recorrido afirma a necessária observância da legislação estrangeira acolhendo a alegação da defesa de que a IBM Corporation seria reconhecida nos Estados Unidos da América como autora dos programas de computador, mas a abordagem nestes sentido não é clara quanto à confirmação desta alegação, assim como a autoridade julgadora de 1ª instância não verificou este aspecto, por adotar a premissa de que *a exploração dos direitos se dá no Brasil, por pessoa jurídica brasileira (a IBM Brasil) e os bens negociados (licenças de software) também se localizam neste país, devendo ser aplicada a legislação brasileira*. Veja-se o que consta do voto vencido do acórdão recorrido:

> 39. Ainda dentro dessa temática, outro aspecto relevante que merece consideração é o fato das doutas autoridades fiscais desconsiderarem ser a IBMC autora dos *softwares* nos Estados Unidos da América, afirmando que nada está sendo decidido sobre os direitos registrados no estrangeiro e, portanto, não há justificativa para a aplicação do direito internacional privado no presente caso, *verbis*:
>
> > *"A defesa também afirma que os softwares em exame são registrados como propriedade intelectual da IBMC nos Estados Unidos da América país de sede da IBMC e de localização do software de forma que a proteção ao software, inclusive sua autoria, deve observar a lei americana, sob pena de violação direta ao artigo 8º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.*
> >
> > *Com relação a alegada violação ao art. 8° da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, verificamos que nada está se decidindo sobre os direitos registrados nos Estados Unidos, que seria o elemento estrangeiro que justificaria a aplicação do direito internacional privado. A exploração dos direitos se dá no Brasil, por pessoa jurídica brasileira (a IBM Brasil) e os bens negociados (licenças de software) também se localizam neste país, devendo ser aplicada a legislação brasileira."*
>
> 40. Logo, para além de ignorar o fato da legislação brasileira prever a possibilidade da pessoa jurídica ser autora do direito de criação do *softwares*, sustenta que o registro da criação pela beneficiária americana (IBMC) não assume relevância no deslinde do presente caso.

Original

41. Como bem consignou a Recorrente, o fato de não estar sob discussão neste processo os direitos sobre os *softwares* registrados nos Estados Unidos da América não torna os artigos 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942) inaplicável. Confira-se:

> *"Art. 8º Para qualificar os bens e regular as relações a eles concernentes, aplicar-se-á a lei do país em que estiverem situados."*
>
> *"Art. 9º Para qualificar e reger as obrigações, aplicar-se-á a lei do país em que se constituirem."*

42. O referido dispositivo deve ser observado sempre que houver a subsunção do fato à hipótese nele prevista, independentemente da matéria sob discussão.

43. Considero que a legislação norte-americana deve necessariamente ser observada, inclusive, em consonância com as citadas regras e princípios gerais de Direito Internacional Privado[4], sob pena se chegar à interpretações equivocadas e ilegais, seja por uso da analogia (vedada nos termos do artigo 108, parágrafo único, do CTN) seja por inobservância do teor do artigo 110, do CTN.

44. No mais, às fls. 663, verifico que o contrato entre a Recorrente e a IBMC foi firmado em Nova Iorque (EUA), da mesma forma que os bens negociados (*softwares*), que motivaram os pagamentos realizados pela Recorrente, não estão no Brasil, mas sim nos Estados Unidos da América.

45. Por mais essa razão, devem ser aplicados, de acordo com a teoria da qualificação, a lei do local do contrato (*lex loci contratus*) e a lei do local da coisa (*lex loci rei sitae*), conforme prevê os citados artigos 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942).

46. O código-fonte dos *softwares* – núcleo formal do programa de computador , bem como todos os demais direitos correlatos são detidos pela IBMC, empresa sediada nos Estados Unidos da América, local onde foram formalizados todos os registros para comprovar a sua condição de titular do programa de computador (fls. 1004/1008 e docs. não paginàveis e fls. 1111/1112) e onde a legislação também permite a pessoa jurídica ser titular dos direitos moral e patrimonial sobre o *software*.

47. Ademais, cumpre salientar que a legislação brasileira, bem como a Convenção de Berna (*status* de lei ordinária (CF, artigo 102, III, b)), expressamente asseguram no território brasileiro a proteção ao direito do autor concedido no estrangeiro, *verbis*:

> ***Lei n.º 9.609/98****:*
>
> *"Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.*
>
> *(...)*
>
> ***§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes****."*
>
> ***Lei n.º 9.610/98****:*
>
> *"Art. 2º Os estrangeiros domiciliados no exterior gozarão da proteção assegurada nos acordos, convenções e tratados em vigor no Brasil.*
>
> *Parágrafo único. Aplica-se o disposto nesta Lei aos nacionais ou pessoas domiciliadas em país que assegure aos brasileiros ou pessoas domiciliadas no Brasil a reciprocidade na proteção aos direitos autorais ou equivalentes."*
>
> ***Decreto n.º 75.699/75 (Covenção de Berna)****:*

[4] No que concerne ao Direito Internacional Privado cabe registrar que o mesmo objetiva determinar qual é a norma aplicável a uma relação jurídica quando entram em choque sistemas jurídicos de dois ou mais Estados em uma mesma época histórica, possibilitando identificar-se qual a lei que deve prevalecer para solução do caso concreto.

Original

> *"ARTIGO 2 (...)*
>
> *6) As obras acima designadas gozam de proteção em todos os países unionistas. A proteção exerce-se em beneficio dos autores e de seus legítimos representantes.*
>
> *ARTIGO 3*
>
> *1) São protegidos por força da presente Convenção:*
>
> *a) os autores nacionais de um dos países unionistas, quanto às suas obras, publicadas ou não;*
>
> *b) os autores não nacionais de um dos países unionistas, quanto às obras que publicarem pela primeira vez num desses países ou simultaneamente em um país estranho à União e num país da União.*
>
> *2) Os autores não nacionais de um dos países da União mas que têm sua residência habitual num deles são, para a aplicação da presente Convenção, assimilados aos autores nacionais do referido país."*
>
> 48. Em linha com o consignado pela Recorrente, dentre as normas acima citadas, vale destacar que a Convenção de Berna tem por objetivo proteger o direito de autores nos territórios de todos os países **signatários, os quais não poderiam conceder a proteção originária ao autor, por falta de competência territorial**. Ou seja, como o Brasil não poderia conceder proteção a autor domiciliado nos Estados Unidos da América com relação a uma obra produzida nos Estados Unidos da América (não tem competência para tanto), a referida Convenção prevê que a proteção originária concedida pelo país de localização da obra deve ser estendida aos demais países signatários.
>
> 49. Diante do exposto, não há como negar, à luz dos registros, da legislação norte-americana e da legislação pátria, que a pessoa jurídica IBMC é a **autora dos direitos moral e patrimonial** dos *softwares* distribuídos/comercializados pela ora Recorrente no Brasil. Ignorar tal realidade, quando da interpretação do RIR, é extrapolar os ditames das leis ordinárias em análise.
>
> 50. Um vez comprovado que os pagamentos são realizados para o autor do programa de computador, ficaria afastada a equiparação a *royalties* em razão do disposto no inciso IV do artigo 52 do RIR[5] e, portanto, deveriam ser integralmente deduzidos na apuração do IRPJ e CSLL, ano-calendário 2011. *(destaques do original)*

Esta Conselheira entende necessário, para se afirmar que pagamentos em debate beneficiaram o autor do programa de computador no exterior, a demonstração de sua realização a pessoa jurídica situada nos Estados Unidos e em razão de contrato lá firmado, mas também a confirmação de que a legislação estrangeira, distintamente da brasileira, permite a pessoa jurídica ser autora da criação remunerada. O voto vencido indica estar provado o registro da beneficiária como titular do programa de computador *(fls. 1004/1008 e docs. não paginàveis e fls. 1111/1112)*, mas não refere a prova de que legislação norte-americana *permite a pessoa jurídica ser titular dos direitos moral e patrimonial sobre o software*. Ausente outra indicação específica, é de se concluir que esta demonstração consta das e-fls. 1111/1112, correspondente ao recurso voluntário da Contribuinte, nos seguintes termos:

> Dessa forma, se o bem está localizado nos Estados Unidos da América, o artigo 8º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro é plenamente aplicável no presente caso e, por consequência, as leis norte-americanas devem ser observadas no território brasileiro.

[5] "Art. 52. São tributáveis na declaração os rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos, tais como:
(...)
IV - autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra."

Original

> E, de acordo com a regulamentação estabelecida pelo Governo dos Estados Unidos da América no "Code of Federal Regulations" ("Código de Regulamentações Federais" em tradução livre), também é considerado autor, para fins de registro de direitos autorais, o empregador ou outra pessoa para quem o trabalho é feito sob encomenda.
>
> Confira-se, a redação original do parágrafo 2 da parte 202.3 do referido Código que expressamente prevê a possibilidade de o empregador (pessoa jurídica) constar como autor do pedido de registro de direitos autorais:
>
> > *"§202.3 - Registration of copyright.*
> >
> > *(a) General. (1) This section prescribes conditions for the registration of copyright, and the application to be made for registration under sections 408 and 409 of title 17 of the United States Code, as amended by Pub. L. 94-553.*
> >
> > *(2) For the purposes of this section, the terms audiovisual work, compilation, copy, derivative work, device, fixation, literary work, motion picture, phonorecord, pictorial, graphic and sculptural works, process, sound recording, and their variant forms, have the meanings set forth in section 101 of title 17.* ***The term author includes an employer or other person for whom a work is "made for hire" under section 101 of title 17****."* (destaque da Recorrente)
> >
> > Tradução livre:
> >
> > "*§202.3 – Registro de direitos autorais.*
> >
> > *(a) Geral. (1) Esta seção prevê as condições para registro de direitos autorais e da aplicação a ser feita de acordo com as seções 408 e 409 do título 17 do Código dos Estados Unidos, conforme alterado pela publicação L. 94-553.*
> >
> > *(2) Para o propósito desta seção, os termos trabalho audiovisual, compilação, cópia, trabalho derivado, dispositivo, fixação, trabalho literário, filme, registro fonográfico, ilustração, trabalhos esculturais ou gráficos, processos, gravação de som e as suas variadas formas tem o seu significado previsto na seção 101 do título 17. O termo autor inclui um empregador ou outra pessoa para a qual o trabalho é "feito sob encomenda" de acordo com a seção 101 do título 17".*
>
> Considerando que a legislação norte-americana estabelece expressamente a possibilidade de a pessoa jurídica ser considerada a autora do programa de computador, bem como que a Recorrente já comprovou em sede de impugnação (Doc. 04) que a IBMC figura como autora do programa de computador perante o Governo dos Estados Unidos da América[6], não há fundamento legal que permita as dd. autoridades fiscais e julgadoras desconsiderarem a sua condição de autora. *(destaques do original)*

Poderia ser pertinente recordar que, nos termos do art. 16, §3º do Decreto nº 70.235, de 1972, *quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador,* mormente tendo em conta que, em recurso especial, a Contribuinte reitera os mesmos argumentos deduzidos em recurso voluntário, acrescentando ter apresentado *cópia do formulário de pedido de registro de direitos autorais do Governo dos Estados Unidos da América que expressamente menciona a pessoa jurídica como autora/criadora do programa de computador*, mas o "Doc. 04" apresentado em impugnação, juntado como arquivo não paginável à e-fl. 1023, em sua primeira parte de outras sete juntadas pela Contribuinte, está redigido em língua estrangeira e desacompanhado da correspondente tradução, o mesmo se verificando com o documento citado no voto vencido do acórdão recorrido, às e-fls. 1004/1008.

[6] Artigo 201 da Lei de Direitos Autorais 1976 dos Estados Unidos da América (Public Law 94-553, 90 Stat. 2541): "§201. Titularidade do direito autoral (...) (b) Trabalhos feitos por contratação. No caso de um trabalho feito por contratação, o empregador ou outra pessoa para a qual o trabalho foi preparado é considerado o autor para fins deste título, e, a menos que as partes tenham expressamente acordado o contrário em um instrumento escrito por elas assinado, detém todos os direitos compreendidos no direito autoral."

Original

De toda a sorte, mesmo admitindo a tradução livre feita pela Contribuinte, o fato de a legislação estrangeira estabelecer que *o termo autor inclui um empregador ou outra pessoa para a qual o trabalho é "feito sob encomenda"* não é suficiente para reconhecer a caracterização da IBM Corporation como autor, porque a Convenção de Berna prevê a cessão dos direitos patrimoniais de autor e nada nos elementos apresentados, na parte traduzida, autoriza afirmar, com segurança, que o registro de direitos autorais admitido não decorre desta cessão do contratado pessoa física ao empregador. Veja-se, aliás, que o próprio *Artigo 201 da Lei de Direitos Autorais 1976 dos Estados Unidos da América*, citado pela Contribuinte, ressalva a possibilidade de o empregador e seu contratado acordarem em sentido contrário ao por ela defendido.

Assim, caso se entenda pela aplicação da legislação estrangeira, apesar de a exploração dos direitos se dar no Brasil, por pessoa jurídica brasileira (a IBM Brasil) e os bens negociados (licenças de *software*) também se localizam neste país, a Contribuinte não logra demonstrar que a legislação dos Estados Unidos da América reconhece a IBM Corporation como autora dos *software*.

Seguindo sob a premissa de que *autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica,* e negada esta condição à IBM Corporation, conclui-se, como expresso pela autoridade lançadora, que:

> Os rendimentos recebidos pela exploração de **direitos autorais (patrimoniais)** sobre um programa de computador pelo seu titular deverão ser classificados como royalties, a não ser que o seu detentor (titular do direito) seja também o autor ou criador do software. É o que dispõe o art. 22, "d", da Lei nº 4.506/64.
>
> > *Art. 22. **Serão classificados como "royalties"** os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)*
> >
> > *a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;*
> >
> > *b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;*
> >
> > *c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;*
>
> Percebe-se que o art. 22, da Lei nº 4.506/64, está em perfeita sintonia com o que dispõe o art. 12, da Convenção Modelo OCDE. Nas convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, aplicáveis no Brasil aos contratos internacionais por força dos artigos 98, do CTN, e 997, do RIR/99, os **royalties são entendidos** como **remuneração** de qualquer natureza **pagos pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias**, artísticas ou científicas, de patentes, marcas de indústria ou de comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, bem como pelo uso ou concessão do uso e equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.
>
> Nesse sentido, os contratos de aquisição de direitos relativos a softwares oriundos do exterior e com posterior uso ou comercialização no Brasil possuem a natureza de licenciamento de direito autoral, definido nos arts. 9º e 10, da Lei nº 9.609/98, e a remuneração neles prevista é efetuada a título de royalties.
>
> Note que o contrato firmado, em 29/01/1993, entre a IBM Brasil e a IBM Corporation, titular dos direitos patrimoniais sobre os programas de computador, se amolda a esse contexto (doc. 3.2):
>
> > *Cláusula segunda:*
> >
> > *1. **A IBM**, pelo prazo deste Contrato **garante à IBM Brasil sob os Direitos de Autor** da IBM **uma licença** não exclusiva e **os direitos de**:*

Original

> *a) licenciar e distribuir cópias de Programas da IBM para uso de seus Clientes,*
>
> *b) usar os Programas da IBM em atividades produtoras de receitas,*
>
> *c) usar os Programas da IBM internamente,*
>
> *d) fazer ou mandar fazer cópias para os propósitos acima descritos, para distribuição a companhias afiliadas e para tradução ou modificação dos tais programas da IBM, e*
>
> *e) permitir os Clientes da IBM Brasil usar, fazer cópias e modificar os Programas da IBM, em cumprimento aos termos dos Contratos da IBM Brasil com seus Clientes. (...)".*

[...] *(destaques do original)*

Diversamente do que aduz a Contribuinte, nada de anormal há no fato de o art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, trazer disposições consolidadas no âmbito da tributação das pessoas físicas, o que só confirma a distinção entre direitos autorais, como rendimentos de trabalho não assalariado, e infirma a pretensão da Contribuinte de assim caracterizar os pagamentos em debate. Ademais, ainda que se admita, como expresso no alegado Parecer CST nº 520, de 1989, que *a equiparação de direitos autorais a "royalties" foi feita exclusivamente para fins de classificação de rendimentos de pessoa física, não cabendo essa equiparação para as pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal*, há se considerar que referida norma não é essencial para a classificação dos pagamentos como *royalties*, dada a conceituação acolhida, no mesmo sentido, no art. 12 da Convenção Modelo da OCDE, como indicado na acusação fiscal e reforçado na decisão de 1ª instância, da qual se extrai:

> Ainda que a IBM Corporation fosse considerada a autora dos programas de computador, os valores remetidos ao exterior pela IBM Brasil pela exploração dos direitos de *software* seriam caracterizados como *royalties*.
>
> A impugnante alega que, no contrato entre ela e a IBM Corporation, não há qualquer disposição que determine o pagamento de *royalties*, mas apenas de uma remuneração pelo direito de distribuir/comercializar *softwares*, e que ela não tem acesso ao código-fonte dos *softwares* comercializados.
>
> Veremos, contudo, que a ausência da palavra *royalties* no contrato e o não acesso ao código não tem o condão de descaracterizar estes pagamentos como *royalties*, que é o que eles são em sua essência.
>
> É o que se depreende da Solução de Divergência nº18 – Cosit, de 27 de março de 2017, publicada no DOU de 05/04/2017, seção 1, pág. 24.
>
> > Solução de Divergência nº 18 - Cosit
> >
> > *Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Ementa: LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR.*
> >
> > *ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.*
> >
> > ***As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties** e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).*
>
> Ademais, por concordar inteiramente com os fundamentos do relator do voto, Murillo Lo Visco, proferido no Acórdão nº 07-38.856 de 31 de agosto de 2016, da 3ª Turma da DRJ/FNS, reproduzo-os a seguir, adotando-os também como fundamento deste voto:
>
> Excerto do voto do relator Murillo Lo Visco:

Original

O próximo passo é determinar a natureza dos pagamentos efetuados pela Impugnante em observância ao "Contrato de Distribuição" firmado com sua controladora sediada nos Estados Unidos da América, considerados indedutíveis pela Autoridade Fiscal para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ.

Sobre o tema, é bastante oportuno reproduzir a lição de Alberto Xavier, extraída de sua obra intitulada Direito Tributário Internacional do Brasil[7]*. Primeiramente, o referido autor esclarece os contornos do direito autoral do criador de programa de computador, nos seguintes termos:*

> *§ 10 PROGRAMAS DE COMPUTADOR*
>
> *A) Direito interno*
>
> *A Lei n° 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, definiu programa de computador como "(...) a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados" (art. 1º).*
>
> *Por sua vez, o art. 2º da mesma lei manda aplicar aos programas de computador o regime de proteção das obras literárias previsto na legislação de direitos autorais, notadamente na Lei n° 9.610, também de 19 de fevereiro de 1998.*
>
> *A criação de um programa de computador – tal como a criação da obra intelectual no domínio literário e artístico – confere originariamente ao seu criador a autoria e a propriedade do bem imaterial em que se traduz. A autoria ou "paternidade" é o fundamento da aquisição originária, pelo autor, da titularidade do bem imaterial em que a obra intelectual (o programa de computador) consiste, titularidade esta que tem, como corolário no plano patrimonial, o direito exclusivo da respectiva exploração econômica.*
>
> *É o que resulta da Lei n° 9.610/1998 (Lei de Direitos de Autor - LDA) que, após estabelecer no art. 22 que "pertencem ao autor os direitos morais e patrimoniais sobre a obra que criou", dispõe no art. 28 que "cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica".*
>
> *Quer do ponto de vista jurídico o direito de autor possa ser concebido como um direito real de propriedade sobre bem ou coisa imaterial, ou como um direito absoluto de exclusivo ou monopólio, a verdade é que, em qualquer das visões, aos terceiros é vedada a exploração econômica de obra intelectual (o programa de computador), sem consentimento do seu criador ou autor. Não vigora, pois, plenamente, nesta matéria, o princípio da liberdade de iniciativa, uma vez que a lei reservou ao autor o exclusivo ou monopólio da exploração deste tipo de bens.*
>
> *Na sequência, Alberto Xavier discorre sobre a remuneração que o titular de licença de uso paga ao autor do programa de computador a título de direito de autor, que é exatamente o cerne do presente litígio:*
>
> *A exploração econômica de obra intelectual pressupõe sempre uma atividade lógica e cronologicamente subsequente ao ato de criação, atividade esta indispensável para que a obra criada seja tornada apta ao seu destino, que é ser colocada à disposição dos seus destinatários finais, pois são estes que pagarão uma retribuição devida pelas vantagens decorrentes da satisfação das necessidades propiciadas pela aquisição ou fruição do bem em causa.*
>
> *Os direitos patrimoniais sobre programa de computador são suscetíveis de transmissão* inter vivos *(onerosa ou gratuitamente) ou mortis causa, caso em que ocorre a transferência do conteúdo patrimonial do direito do autor sobre o programa de computador, cuja titularidade se transfere de um titular originário*

[7] Xavier, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. pp. 585-589.

Original

para um titular derivado ou, subsequentemente, de um titular derivado para outro.

Sucede, porém, que o titular do programa de computador – como o de qualquer obra intelectual em geral – pode explorar economicamente o seu direito, não transmitindo a titularidade do mesmo, mas limitando-se a autorizar a utilização do bem econômico que a lei reserva, em termos de monopólio ou exclusivo, ao próprio autor (art. 29 da LDA).

E exatamente esta autorização da utilização da obra por terceiros que é considerada na doutrina o núcleo essencial do contrato "primário" de direito de autor ou "contrato de exploração de direito de autor" que a Lei n° 9.609/1998 caracteriza pela designação genérica de "contrato de licença de uso de programa de computador".

A remuneração que o titular de licença de uso paga ao autor do programa de computador a título de direito de autor não é a contraprestação pela cessão deste direito, mas a contrapartida pela remoção de um limite jurídico a livre iniciativa de exploração de bens intelectuais e que decorre do monopólio ou exclusivo atribuído por lei ao autor ou, segundo outros, do direito real de propriedade sobre a sua própria obra. Assim, da mesma forma que o construtor não pode, sem autorização do proprietário do terreno, edificar um imóvel, assim também o licenciado não pode, sem autorização do autor, explorar economicamente a obra deste. Mas, da mesma forma que a autorização de edificação não envolve transmissão da propriedade do terreno, a autorização de uso não envolve a transmissão do direito patrimonial de autor, que subsiste na titularidade deste, dotado de "elasticidade" plena, de tal forma que, cessando os vínculos obrigacionais "relativos'", ele readquire a plenitude do seu conteúdo.

(destaques acrescidos)

Depois de oferecer as linhas gerais sobre a remuneração que o titular de licença de uso paga ao do programa de computador a título de direito de autor, Alberto Xavier aborda as diferentes modalidades de licenciamento de software, para então esclarecer, de maneira específica, a natureza dessa remuneração:

A Lei n° 9.609/1998 prevê três modalidades de contrato de licença de uso de programa de computador.

Uma primeira modalidade consiste na licença para uso próprio ou licença de uso em sentido estrito, pela qual o licenciado adquire a liberdade de aplicar o programa na sua atividade profissional ou empresarial.

Uma segunda modalidade, de conteúdo econômico mais forte, atribui ao licenciado, não o direito de uso próprio, mas o direito de proporcionar, mediante uma atividade comercial, esse uso a terceiros. E o que se verifica nos contratos de licença de direitos de comercialização previstos no art. 10 da referida lei .

*Enfim, a lei prevê um terceiro grau de intensidade na utilização econômica do programa de computador pelo licenciado, segundo o qual o uso abrange a própria transferência da tecnologia do programa de computador, modalidade esta prevista no art. 11 da mesma lei. Nestes casos, de c*ontrato de licença de uso de conhecimentos tecnológicos, *a lei prevê, como requisito da sua eficácia em relação a terceiros, o registro no INPI, bem como a entrega obrigatória "(...) por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção de tecnologia" (art. 11, parágrafo único).*

O contrato de licença de uso de conhecimentos tecnológicos distingue-se, com nitidez, de um contrato de transferência de titularidade do próprio direito ao programa de computador. Tais contratos são ainda meros contratos de licença, em que o titular do direito autoral mantém a propriedade do programa,

Original

inobstante permitir ao licenciado o livre acesso aos conhecimentos tecnológicos que1 contém, para que os possa, eventualmente, absorver.

Por outro lado, tais contratos distinguem-se das outras duas modalidades de contratos de licença: distinguem-se da licença de comercialização, porque neles não está em causa a cessão do uso para terceiros em virtude de uma intermediação comercial, e distinguem-se das licenças de uso stricto sensu, pois que estas limitam-se a permitir o uso próprio, profissional, do programa, não incluindo, porém, para o licenciado, uma transmissão do conteúdo da tecnologia que se mantém reservado.

Pode assim dizer-se que só no caso dos contratos de licença de uso com transferência de tecnologia de programa de computador, previstos no art. 11 da Lei n° 9.609/1998, ocorre um verdadeiro contrato de know-how ou contrato de transferência de capital tecnológico. Com efeito, só nestes tipos contratuais ocorre a transmissão de informações tecnológicas preexistentes, em si mesmas consideradas, na forma de cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o licenciado as utilize por conta própria e sem que o transmitente da tecnologia intervenha na sua aplicação ou garanta o seu resultado. Só nestes casos se pode falar de supplying know-how, por contraposição a applying know-how, como sucede nos casos de simples licença para uso próprio.

Também não há uma transmissão de conhecimento tecnológico nos casos de licença de comercialização, em que o intuito do licenciado não é o de absorver a tecnologia nem o de utilizar o software, mas meramente o de comercializar o programa de computador.

Das considerações precedentes pode concluir-se que as remunerações correspondentes às licenças de uso de programa de computador, em qualquer das suas três modalidades, revestem a natureza de um royalty devido a título de direito autoral, nos termos do art. 52, IV, do RIR, ou seja, de rendimentos decorrentes de uso, fruição, exploração de direitos, tais como (...) "autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra" (caso em que a lei considera como rendimento do trabalho não assalariado - art. 45, VII, do RIR).

Tendo em vista esta qualificação das remunerações em causa, a elas se aplica o disposto no art. 710 do RIR, segundo o qual "estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de 15%, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior, a título de royalties a qualquer título".

[...]

(destaques acrescidos)

No excerto acima reproduzido, foram destacadas as referências pertinentes ao presente caso, que envolve a segunda modalidade de contrato de licenciamento dos direitos autorais em questão, qual seja, de atribuição, ao licenciado, do direito de proporcionar a terceiros o uso do programa de computador, mediante uma atividade comercial.

Destaca-se, na passagem acima reproduzida, a afirmação de Alberto Xavier no sentido de que "pode concluir-se que as remunerações correspondentes às licenças de uso de programa de computador, em qualquer das suas três modalidades, revestem a natureza de um royalty devido a título de direito autoral", exceção feita à hipótese em que a exploração econômica da obra seja realizada diretamente pelo seu autor.

Mais adiante, na mesma obra, Alberto Xavier discorre novamente sobre os pagamentos relativos ao licenciamento de programas de computador, mas agora sob a ótica do contrato modelo da OCDE, reforçando sua natureza jurídica de ***royalty devido a título de direito autoral****. Muito embora a análise aqui empreendida não esteja submetida ao referido contrato modelo e nem a tratado ou convenção internacional que nele se espelha, a abordagem conceitual do tema se mostra altamente relevante para o deslinde do caso que se tem sob exame.*

Original

Nesse sentido, destaca-se o seguinte excerto[8]*:*

> *C) Computer software*
>
> *Já nos referimos ao tratamento das remunerações de programa de computador em face da lei interna, pelo que importa agora analisá-las em face das convenções internacionais.*
>
> *Os comentários da OCDE começam por observar que software pode ser descrito como um programa, ou série de programas, contendo instruções para um computador requeridos quer para o processo operacional do próprio computador (operational software), quer para a execução de outras tarefas (application software). Tal software pode ser transferido através de uma variedade de meios, por exemplo, por escrito ou por meios eletrônicos, numa fita ou num disco magnético, num disco laser ou CD-ROM. Por seu turno, pode ser transferido como parte integrante do computer hardware ou de forma independente disponível para uma pluralidade de hardware. Acresce que* ***a expressão computer software refere-se simultaneamente ao programa que é objeto de direitos de propriedade intelectual (copyright)*** *e ao meio no qual o programa está incorporada, ou seja, a cópia do copyrighted program.*
>
> ***A determinação da natureza jurídica dos pagamentos relativos a programas de computador resulta, assim, da pluralidade de formas que podem revestir os negócios jurídicos que os tenham por objeto, tendo em vista a extensão dos direitos adquiridos pelo transmissário, pelo que importa distinguir aquelas que dão origem a royalties, nos termos do art. 12 do Modelo OCDE*** *(e das convenções que nele se baseiam), daquelas cujo pagamento reveste outra natureza.*
>
> ***Tenha-se desde logo presente que a definição convencional de royalties aplica-se exclusivamente às remunerações pagas "pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica", pelo que não serão configuradas como royalties remunerações previstas em negócios relativos a computer software que não tenham por objeto o uso ou a concessão do uso do direito de propriedade intelectual (copyright). Assim, por exemplo, não configura royalty, mas rendimento do trabalho independente ou não assalariado, sujeito ao art. 14, a remuneração pelos direitos autorais explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra.*** *Por sua vez, constitui rendimento comercial submetido ao art. 7º o pagamento pela aquisição e distribuição de cópias de programa, sem direito de o reproduzir.*
>
> *Também não configura royalty a remuneração pela cessão do próprio direito de propriedade intelectual representado pelo software, caso em que o preço da cessão não tem natureza de royalty, mas de elemento para o cômputo de um ganho de capital, sujeito ao art. 13, ou lucro de empresas sujeito ao art. 7o, pois o negócio tem por objeto a alienação do próprio capital corporizado no direito definitivamente cedido, não podendo portanto referir-se ao uso dos direitos.*
>
> *Esta é a orientação da melhor doutrina. Esta é também a posição defendida nos Comentários da OCDE.*
>
> ***Objeto de royalties são, repita-se, apenas os casos de transmissão parcial de direitos em que é apenas transferido o uso do direito de propriedade intelectual relativo ao software, como sucede nos casos de licença de uso de direitos, pelos quais o licenciante, titular originário ou derivado dos direitos, os coloca à disposição de uma terceira pessoa, para que esta os utilize para uso próprio ou para comercialização.***
>
> *[...]*
>
> *(destaques acrescidos)*

[8] Xavier, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. pp. 736-738.

Original

> *Mais uma vez, com base no excerto acima reproduzido, restou evidente que os pagamentos relativos ao licenciamento de programas de computador têm natureza jurídica de* ***royalties devido a título de direito autoral****. A exceção se refere à hipótese em que a exploração econômica da obra seja realizada diretamente pelo seu autor, o que não é o caso do litígio sob apreciação, afinal, a autora dos softwares (a sociedade norte-americana BMC Software Inc.) licenciou os direitos de distribuição de sua obra à Impugnante domiciliada no Brasil, para justamente lhe permitir a exploração econômica dos softwares de sua autoria.*
>
> *Portanto, diante de tudo o que até aqui foi exposto, restou bastante claro que "royalties" e "direitos autorais" não são categorias absolutamente diversas, conforme parece ser o entendimento da Impugnante. Na verdade, quando os direitos autorais relativos à exploração econômica da obra são licenciados a terceiros, os respectivos pagamentos devidos ao autor têm natureza de royalties.*
>
> Por todo o exposto, os rendimentos percebidos pela IBM Brasil decorrentes da exploração de direitos autorais de titularidade da IBM Corporation são considerados *royalties. (destaques do original)*

Assim, não só por força do art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, mas também em razão da conceituação de *royalties* como *remuneração de qualquer natureza pagos pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias* e outras, em especial no presente caso em que *direitos autorais relativos à exploração econômica da obra* foram *licenciados a terceiros*, não prosperam as objeções da Contribuinte à aplicação daquele dispositivo sob a alegação de que ele não teria lugar na apuração do lucro real de pessoa jurídica, dado o disposto no art. 52 do RIR/99, no art. 32 do RIR/80, e no Parecer CST nº 520, de 19/89.

Refutadas também estão as alegações da Contribuinte de que as remessas em questão configurariam *exploração de direito autoral por meio de licença de distribuição/comercialização de software* e assim não corresponderiam a *royalties*, mas sim a *pagamento de direitos de distribuição e comercialização de software*. Registre-se que a Contribuinte pretende estabelecer o debate em torno dos conceitos da Lei de Software (Lei nº 7.646, de 1987, revogada pela Lei nº 9.609, de 1998), da Portaria SRF nº 181, de 1989 e da Lei nº 10.168, de 2000, para defender que a caracterização como *royalties* só se verificaria na hipótese de as remunerações *envolverem a transferência da correspondente tecnologia*. É neste sentido a citação da Carta Circular nº 2.682, bem como dos artigos 709 e 710 do RIR/99, que evidenciariam a distinção entre direitos autorais e *royalties*, distinção esta sedimentada no Parecer CONJUR/MCT-PEMA nº 72, de 2002, que correspondeu *royalties* a direito industrial, e não a direitos autorais, na mesma linha do Parecer Normativo COSIT nº 143, de 1975, definindo *royalties como valores "devidos pela exploração de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, e patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação"*.

Contudo, como indicado desde a acusação fiscal e extensamente na transcrição precedente da decisão de 1ª instância, esta argumentação não prospera, como firmado pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 6 de março de 2012, nos termos do Acórdão nº 9303-001.864, e também pautado na doutrina de Alberto Xavier, da qual outro excerto foi assim destacado no voto de lavra do ex-Conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

> [...]
>
> Por derradeiro, sob o tema, relevante o comentário do Professor Alberto Xavier em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, nº 37, págs. 7 e 8, *in literis*:
>
> *O Artigo 12, nº 3 das convenções contra a dupla tributação celebradas pelo Brasil (seguindo o modelo da OCDE), define "royalties" como "as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos,*

Original

bem como os filmes e gravações para transmissão pelo rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico".

Dúvida, portanto, não se tem de que a recorrida remetia Royalties para residente ou domiciliados no exterior. Resta, então, verificar se sobre essas remessas incidia a CIDE-Royalties criada pela Lei 10.168/2000, com a redação dada pela Lei 10.332/2001.

O artigo [9]1º da Lei 10.168/2000 delimitou a área de domínio econômico em que a União intervirá, e o artigo 2º detalhou a fonte de custeio dessa intervenção, nos termos seguintes:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

.....

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, ***bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior****. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001).*

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.(Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001). Destaquei.

É de se notar que a redação dada ao § 2º suso transcrito pela Lei 10.332/2001, é peremptória no sentido de que a contribuição incide sobre os royalties que as pessoas jurídicas pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem, **a qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Anote-se, por oportuno, que redação dada pela Lei 10332/2001 amplia o campo de incidência da contribuição, fazendo-a incidir sobre o pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de **royalties** a residentes ou domiciliados no exterior, para tanto, não faz qualquer restrição ou vinculação desses royalties, podendo estes ser relativo a qualquer tipo de obrigação. Registre-se que antes da alteração legislativa2, a contribuição só incidia sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações referente à concessão de licença de uso ou à aquisição de conhecimentos tecnológicos, bem como à transferência de tecnologia. não deixando margem à interpretação, com a alteração legislativa a incidência ocorrerá na transferência de royalties a qualquer título.

Diante do exposto, não se pode negar que o pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de **royalties, a qualquer título,** a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da CIDE criada pela Lei 10.168/2000. Por

[9] Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação UniversidadeEmpresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Original

> conseguinte, para que seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico, como ocorreu no caso dos autos, em que a recorrida pagou royalties a residentes ou domiciliados no exterior. Aliás, esse fato é incontroverso, haja vista que não é negado pelas partes. *(destaques do original)*

Restam, assim, afastados todos os argumentos da recorrente contra a caracterização dos pagamentos em questão como *royalties*.

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

> Em relação ao fato de os royalties terem sido pagos à sua controladora indireta (IBM USA), a contribuinte alega, em síntese, que a vedação trazida pelo artigo 71, parágrafo único, alínea "d" da Lei 4.506/64 não se aplica a pagamentos efetuados a sócios pessoas jurídicas; que o RIR/99, no inciso I de seu art. 353, introduziu após a palavra *"sócios"* o aposto *"pessoas físicas ou jurídicas"*, que não consta da norma legal, extrapolando o conteúdo da lei, e incorrendo em ilegalidade; que a interpretação contida no acórdão recorrido conduz a resultado absurdo: os royalties pagos a sócios estrangeiros poderiam ser deduzidos sob certas condições (Lei nº 8.383/1991, art. 50), ao passo que esses mesmos royalties seriam indedutíveis se pagos à sócia pessoa jurídica brasileira; e que se a alínea *"d"* do parágrafo único do referido art. 71 tratasse de pessoas jurídicas, ficariam totalmente sem sentido as previsões da alínea *"e"*, que elenca as hipóteses específicas de indedutibilidade no caso de pagamentos a pessoas jurídicas.
>
> Eis a redação do dispositivo legal objeto de controvérsia, em negrito:
>
> > Lei 4.506/64
> >
> > Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao impôsto 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 emprêsas, 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 emprêsas, 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 emprêsa 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, contrôle do seu capital com direito a voto;
>
> Cabe registrar que o art. 50 da Lei 8.383/1991 autorizou a dedução dos royalties previstos na alínea "e" acima transcrita, sob certos limites e condições.

Original

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

> Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):
>
> I - **os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;**
>
> II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;
>
> III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:
>
> a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;
>
> b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;
>
> [...]
>
> Parágrafo único. O disposto na alínea "b" do inciso III deste artigo não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial-INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

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

> Com a devida vênia, não consigo vislumbrar qualquer argumento, gramatical, semântico ou jurídico capaz de invalidar o disposto em regulamento, até porque os dois comandos dizem exatamente a mesma coisa.
>
> É evidente que a lei, ao dizer "sócios", se refere a qualquer tipo de pessoa com participação na sociedade e não somente às pessoas físicas.
>
> O comando legal é claro e diz que são indedutíveis os royalties "pagos a sócios". O fato de, na sequência, existir a menção a "parentes ou dependentes" apenas demonstra a teleologia da norma, que buscou ser o mais ampla possível, até porque a partícula "e", na língua portuguesa, não serve como condicionante, mas como adição a conceitos já expressos.
>
> Em síntese, nenhum sócio ou dirigente, inclusive eventuais parentes e dependentes, quando existirem, poderão receber royalties dedutíveis para fins de IRPJ. O pagamento dos valores, por óbvio, decorre de liberalidade da empresa, desde que observadas as limitações legais para a dedutibilidade.
>
> [...]

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

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

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

Original

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

> "Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF:
>
> (...)
>
> II - emitir livremente juízo de **legalidade de atos infralegais** nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento."

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

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

Mesmo diante das observações acima, cabe esclarecer que o art. 353, I, do RIR/99, ao esclarecer que a vedação em pauta abrange tanto sócios pessoas físicas, quanto sócios pessoas jurídicas, não incorre nas contradições apontadas pela contribuinte.

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

> Não se trata, como poderia parecer, de concluir genericamente que os royalties de qualquer tipo, pagos a sócios, são sempre indedutíveis, pois uma conclusão dessa ordem resulta em considerar inútil a restrição veiculada pela alínea "b" do inciso III.
>
> De fato, a "pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto", referida no inciso III, "b", é elemento do conjunto "sócio, pessoa física ou jurídica" contida no inciso I. Assim, despicienda seria a vedação do inciso III, "b", pois abrangida sempre pela vedação do inciso I, mais ampla.
>
> Nessa ordem de ideias, o inciso III só pode ser entendido como excepcionado, para particularizar, a vedação do inciso I.
>
> Explicitando:
>
> Os royalties pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, <u>são indedutíveis, exceto quando</u> se tratar de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria, <u>que só serão indedutíveis</u> se pagos por filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz, ou pagos por sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto.
>
> A conclusão do acórdão guerreado foi em sentido oposto a essa interpretação, pois, assentou que os royalties em questão não se compreendem no inciso III (não decorrerem de uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria), e por isso não são indedutíveis.
>
> Ora, <u>o simples fato de os royalties questionados serem pagos a sócio (pessoa física ou jurídica) os insere na regra de indedutibilidade, da qual poderiam ser excluídos (se não fossem pagos a controladora no exterior) se se tratasse</u> de royalties pagos pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria.

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

Original

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

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

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

Então, não há nenhuma das contradições apontadas pela contribuinte.

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

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

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

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

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

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

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

> Se a vedação expressamente alcança os parentes e dependentes dos sócios, que seriam, no entendimento da lei, vetores oblíquos dos pagamentos, ou seja, receptores de valores que beneficiariam, pela via indireta, os titulares da empresa, qual seria a correta exegese em relação ao controlador indireto sediado no exterior?
>
> É inviável, ilógico e juridicamente incorreto afastar, a partir de tal premissa, o alcance da norma no que diz respeito ao controlador da própria empresa.
>
> O controlador, ainda que indireto, tem total interesse na atividade econômica e nos resultados da controlada. E mais, detém poder para decidir sobre

Original

> pagamentos, contratos e demais compromissos jurídicos e financeiros, ao contrário dos parentes e dependentes, que não possuem tal capacidade.
>
> Ou seja, se a norma restringe, para fins tributários, o pagamento feito por mera liberalidade sempre que os destinatários são parentes, qual seria a interpretação na hipótese de o beneficiário ser o próprio controlador, vale dizer, a matriz do grupo econômico?
>
> Independente do arranjo societário (cuja atual dinâmica e internacionalização não poderia ser prevista pelo legislador, em 1964!), a teleologia, o objetivo e a razão de ser da norma não podem ser outros senão o de evitar a manipulação do resultado, mediante pagamentos a sócios ou quaisquer beneficiários em favor destes.
>
> A norma busca vedar, em sentido amplo, a destinação irregular de royalties em benefício dos sócios ou de pessoa que lhe faça as vezes, em prejuízo do Fisco ou mesmo de outros sócios minoritários. Se isso vale, inclusive, quando o beneficiário não compõe a estrutura da corporação nem detém poderes de decisão (como no caso de parentes e dependentes), com mais força e razão o comando se aplica ao controlador indireto, notadamente quando todos os envolvidos são subsidiárias integrais deste.
>
> Neste ponto, a questão me parece cristalina: não se trata de lacuna ou omissão legal, mas sim de situação perfeitamente enquadrada na dicção e vontade do legislador, que, por óbvio, não possui dons premonitórios capazes de conhecer, muito antes da realidade fática, as inúmeras variantes que hoje existem nas relações societárias internacionais.
>
> Esse tema também não é estranho ao CARF, posto que já se decidiu pela indedutibilidade quando os pagamentos são efetuados entre empresas do mesmo grupo econômico:
>
> [...]
>
> Portanto, não há como acolher o argumento de que a vedação contida na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei 4.506/1964 alcança apenas sócio pessoa física.
>
> Caso não fosse assim, bastaria se interpor uma pessoa jurídica entre o pagador e a pessoa física e a norma antielisiva seria contornada.
>
> Ademais, tanto a atual Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404, de 15/12/1976, quanto a antiga, Decreto-Lei nº 2.627, de 26/09/1940, vigente muito antes da Lei nº 4.506/1964, já tratavam o termo sócio para designar tanto pessoas físicas como pessoas jurídicas. Analogamente é o tratamento dado pelo Código Civil vigente, a Lei nº 10.406, de 10/01/2002, quanto o anterior Código Civil de 1916, que empregam a palavra 'sócio' abrangendo pessoas naturais e sociedades. Portanto, à época de publicação da lei em questão e durante todo o período que se passou até hoje, entende-se por sócio os seres humanos e as empresas.
>
> Desse modo, também NEGO provimento ao recurso especial da contribuinte em relação a essa segunda divergência. *(destaques do original)*

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

Original

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

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

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

> *Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao impôsto de renda, será admitida:*
>
> *(...)*
>
> *Parágrafo único. Não são dedutíveis:*
>
> *(...)*
>
> *d) os "royalties" **pagos a sócios** ou dirigentes de emprêsas, e a seus parentes ou dependentes; (grifos nossos)*

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

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

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

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

> *Art. 292. Não são dedutíveis (Lei n° 4.506/64, art. 71, parágrafo único):*

Original

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

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

> *Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999)*
>
> *Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):*
>
> *I - os royalties **pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas**, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; (grifos nossos)*

> *Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018)*
>
> *Art. 363. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas "c" ao "g"):*
>
> *I - os royalties **pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas**, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; (grifos nossos)*

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

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

> *9.50 (13) RESTRIÇÕES RELATIVAS AO BENEFICIÁRIO – Em função das relações entre fonte pagadora e o beneficiário do rendimento, a lei contém as seguintes restrições à dedutibilidade dos royalties:*
>
> *I – não são dedutíveis os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes (L 4.506, art. 71, par. ún., RIR, art. 74, par. ún., c). **A restrição somente existe quando o beneficiário é pessoa física** (v. § 7.40 (11); (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: APEC, 1969. p. 9-19).*

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

> *7.40 (11) (...) A redação da lei mostra que a sua intenção é conceituar distribuição disfarçada apenas quando o adquirente do bem é pessoa física, o que se explica pelo objetivo da lei, que é coibir modalidade de evasão do imposto. Se o adquirente é outra pessoa jurídica, ainda que tenha pago pelo bem preço notoriamente inferior ao de mercado não haverá evasão do imposto, pois quando o adquirente revender o bem pelo valor de mercado*

Original

> *ficará sujeito ao imposto que deixou de ser pago na transação anterior. De outro lado, a conceituação de distribuições disfarçadas entre pessoas jurídicas poderia constituir fonte inesgotável de conflitos entre a administração do imposto e os contribuintes, e de insegurança para este, pois razões comerciais legítimas podem justificar que uma empresa aliene bens a outra por valor inferior ao de mercado. Não havendo, no caso, a forma de evasão do imposto que se verifica quando o adquirente do bem é pessoa física, não se justificava estender a conceituação de distribuição disfarçada às operações entre pessoas jurídicas. (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: APEC, 1969. p. 7-35).*

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

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

> *Além das condições já citadas, não é dedutível o pagamento de royalties feito a sócios ou dirigentes da empresa, seus parentes e de dependentes (Lei 4.506/64, art. 71, parágrafo único). Uma controvérsia quanto a este ponto tem sido mantida entre a doutrina e o Fisco: tal vedação (que alcança qualquer royalty, inclusive os que não se refiram à propriedade industrial) atinge os sócios pessoas físicas, somente, ou também as pessoas jurídicas?*
>
> ***Entendia a doutrina que a negativa da dedutibilidade consistia uma presunção absoluta de que tal pagamento era uma distribuição disfarçada de lucros; como, à época, a mesma doutrina defendia a tese da inaplicabilidade dos dispositivos que preveem a distribuição disfarçada de lucros às pessoas jurídicas, o corolário era que o dispositivo era adequado somente às pessoas físicas. O entendimento era fortalecido pela redação da alínea, que fala de "dependentes e parentes", acessórios impossíveis na pessoa jurídica.***
>
> *Em contrário, porém, havia o pronunciamento oficial expresso no PNCST 102/75. Com a nova regulamentação do instituto da distribuição disfarçada de lucros, com o Dec.-lei 1.598/77, o problema tomou outra forma. O art. 60, §3º, daquele diploma legal explicita que somente pessoas físicas ou, em caso de acionista controlador sediado no exterior, pessoa jurídica, são submetidas ao regime de distribuição disfarçada de lucro.*
>
> ***É de se entender, assim, que a interpretação do PNCST 102/75, no que toca ao ponto, esteja superada. São vedados, somente, os pagamentos de royalties a sócios, dirigentes, seus parentes e dependentes, pessoas físicas.*** *Pode-se entender, igualmente, que é vedado o pagamento de royalties a acionista controlador sito no exterior, mesmo fora dos casos previstos no art. 71, parágrafo único, da Lei 4.506/64, como consequência de novo regime legal; como nota Bulhões Pedreira, a noção de acionista controlador, no caso, é o do art. 243 da Lei das S/A. (BARBOSA, Denis Borges. Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia. São Paulo: RT, 1984. p. 28-29).*

Original

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

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

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

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

> *1. DIREITO TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. 2. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. **INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS A TITULO DE 'ROYALTIES', PAGAS PELA EMBARGANTE A SUA CONTROLADORA PELA PERMISSÃO DO USO DA MARCA 'ADUBOS TREVO'. 3. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DOS LANÇAMENTOS, COM BASE NA MUDANÇA DOS CRITERIOS JURIDICO-FISCAIS ADOTADOS QUANDO DA CONSTITUIÇÃO DOS CREDITOS TRIBUTARIOS (CTN, ART-146)**. INAPLICABILIDADE DO ART-176, PARAGRAFO-1, ALINEA-C DO RIR/75 A SOCIO PESSOA JURIDICA. 'BIS IN IDEM'. 4. APELAÇÃO PROVIDA. (TRF4, AC 89.04.19593-4, TERCEIRA TURMA, Relator GILSON LANGARO DIPP, DJ 12/12/1990)*

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

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

> *TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO CAUTELAR. IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA. APURAÇÃO DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO. ARTIGO 71 DA LEI 4.506/64. ARTIGO 353, I, DO RIR/99.*
>
> *1. Consta dos autos que a autora, ora agravada, foi autuada pela dedução supostamente indevida de valores pagos a título de royalties à sua sócia majoritária BMC Software INC., domiciliada nos Estados Unidos da América, quando da apuração do lucro real para fins de imposto de renda do ano-calendário 2011, o que gerou uma diminuição do tributo a ser pago. Os pagamentos feitos pela agravada referem-se à remuneração por licença de software (programa de computador) em favor de sua sócia majoritária BMC Software INC., nos termos do contrato de distribuição celebrado entre ambas, no qual a última, domiciliada nos Estados Unidos da América, outorgou à primeira, ora agravada, o direito e a licença para*

Original

comercializar e distribuir, aos clientes no Brasil, os produtos existentes e futuros desenvolvidos pela empresa estrangeira.

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

3. Como se sabe, geralmente os provimentos cautelares visam assegurar o resultado útil de um processo principal, razão pela qual a ação cautelar serve ao ângulo prático e à eficácia do provimento de conhecimento, mas com esse não se confunde, apesar de com ele manter relação de dependência e instrumentalidade. Diferente da tutela antecipada (prevista nos artigos 273 e 461 do antigo Código de Processo Civil, hoje tutela de urgência prevista no artigo 300, do estatuto processual vigente), e da liminar em mandado de segurança, que exigem requisitos como verossimilhança, relevante fundamento jurídico, e ainda a urgência da medida, distintos do periculum in mora e do fumus boni iuris em sua intensidade.

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

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

6. Agravo desprovido.

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

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

Original

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

Cumpre frisar, ainda, que se o artigo 71, parágrafo único, alínea d, da Lei n.º 4.506/64 realmente afastasse a possibilidade de dedução do pagamento de "royalties" pagos ao sócio pessoa jurídica a norma contida no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, estaria abrangida na exclusão anterior, sendo totalmente desnecessária. E uma das regras básicas de Hermenêutica é a de que a lei não contém palavras inúteis, só estando adequada a interpretação que encontrar um significado útil e efetivo para cada expressão contida na norma.

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

> *"ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA – DEDUTIBILIDADE FISCAL –* ***Na vigência do art. 71 da Lei 4.506/64, a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra 'd' não se estende aos pagamentos efetuados a sócio pessoa jurídica.*** *(...)."*
>
> *(MF/Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), Acórdão Número CSRF/01-04.629, Relator Cândido Rodrigues Neuber, Data da Sessão 12/08/2003)*

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

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

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

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

Original

> *Caso a intenção do legislador fosse ter vinculado a expressão "parentes e dependentes" a apenas aos dirigentes de empresas, deveria tê-lo feito expressamente. (...)*
>
> *Ademais, a vedação à dedutibilidade dos royalties pagos aos sócios, pelo simples fato de ser uma proibição, há de ser interpretada restritivamente, como aplicável somente às pessoas físicas.*
>
> *E mais, considerando-se que a expressão "parentes e dependentes" está atrelada apenas aos dirigentes, e não também aos sócios das empresas, estar-se-á, sem qualquer motivo razoável, criando uma distinção indevida entre os parentes e dependentes dos dirigentes e os parentes e dependentes dos sócios. Isso porque os parentes e os dependentes de um dirigente não poderiam deduzir da base de cálculo do imposto os gastos com royalties, enquanto os parentes e dependentes de um sócio da empresa poderiam fazê-lo sem qualquer restrição legal. (...)*
>
> ***Se o artigo 71, parágrafo único, alínea d, da Lei 4.506/1964 considerasse indedutíveis todos os royalties pagos aos sócios de empresas, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, a norma contida no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, dessa mesma lei seria mera repetição, sendo completamente supérflua.*** *(MARCONDES, Rafael Marchetti. A Tributação dos Royalties. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 94-98.).*

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

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso da contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Original