



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10805.721042/2015-61
ACÓRDÃO	1001-004.403 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SIEMENS INDUSTRY SOFTWARE LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

ROYALTIES. DIREITO AUTORAL. PAGAMENTO A SÓCIO CONTROLADOR. VEDAÇÃO DE DEDUTIBILIDADE.

As despesas decorrentes da licença de uso de *software* caracterizam *royalties* de propriedade intelectual, submetidos à disciplina do direito autoral, razão pela qual são consideradas indedutíveis quando pagas à sociedade controladora, nos termos da legislação aplicável. A vedação à dedutibilidade dos *royalties* pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada restritivamente.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Restando comprovada a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata, justificado está o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

LANÇAMENTO REFLEXO.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Reginaldo Cezar Cardoso, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO**Auto de Infração**

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$1.957.698,10 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de lucro real referente ao ano-calendário de 2011, e-fls. 5214-5219:

0001 "ALUGUÉIS, ""ROYALTIES"" E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA OU ADMINISTRATIVA"

"ROYALTIES" INDEDUTÍVEIS

'Royalties' indedutíveis, por inobservância dos requisitos legais, conforme relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 352, 353 e 355 do RIR/99 Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

- Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$722.599,09 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de lucro real referente ao ano-calendário de 2011, e-fls. 5220-5225:

0001 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS

'Royalties' indedutíveis, por inobservância dos requisitos legais, conforme relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95. Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/01 nº 101-004.572, de 127.11.2020, e-fls. 5491-5499:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011

SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITO VINCULANTE.

A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTROLADORES. PESSOAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLUÇÃO DE CONSULTA. DEDUTIBILIDADE. IMPOSTO SOBRE A RENDA.

O pagamento à pessoa jurídica controladora pelo direito de distribuição/comercialização de *softwares* tem natureza jurídica de *royalties*, segundo a Solução de Consulta 182 - Cosit, de 31 de maio de 2019, sendo

indedutível na apuração do imposto sobre a renda. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento. ASSUNTO:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011 CSLL.

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

Não existe, em relação à CSLL, previsão legal de ineditabilidade de *royalties* pagos a sócios e a pessoas vinculadas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico, segundo a Solução de Consulta 310 - Cosit, de 14 de junho de 2017.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

ACÓRDÃO

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em julgar parcialmente procedente a impugnação para exonerar a contribuinte, tão somente, em relação ao crédito tributário relativo à CSLL nos termos do relatório e voto do presente acórdão.

Recurso Voluntário

Notificada em 07.01.2021, e-fls. 5512, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 08.02.2021 (segunda-feira), e-fls. 5513-5543, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II – DIREITO

II.1 – DA IMPROPRIEDADE DA CARACTERIZAÇÃO DE DIREITO AUTORAL COMO ROYALTY

II.1.1 – As regras aplicáveis aos *royalties* não se aplicam à remuneração de direito autoral

19. Inicialmente, a Recorrente observa que o presente caso trata da dedutibilidade de valores pagos pela Recorrente a título de remuneração pelo licenciamento de *software*, sendo a autora de tal *software* a própria licenciante (a Siemens PLM). Esse fato é incontroverso.

20. O Auto de Infração está primordialmente embasado na premissa adotada pela autoridade lançadora no sentido de que a remuneração paga pela Recorrente sob o Contrato de Licenciamento de *software* com a Siemens PLM reveste-se da natureza de *royalties*. Como resultado, a dedutibilidade da respectiva despesa não seria admitida, nos termos do art. 353, inciso I, do RIR/99:

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;

21. Porém, diferentemente do quanto alegado pela autoridade lançadora, os valores pagos pela Recorrente remuneraram a Siemens PLM sob a forma de direito autoral pela licença de uso e direito de comercialização do *Software* PLM, o que, por si só, os diferencia de um pagamento de *royalties*. Isso será demonstrado nos próximos parágrafos.

22. Antes, porém, vale notar que a decisão recorrida não aborda a qualificação das despesas ora discutidas como *royalties*, limitando-se a reproduzir a Solução de Consulta Cosit 182/2019, que sequer trata da distinção entre o pagamento de *royalties* e a remuneração paga ao autor ou criador da obra.

23. A decisão recorrida deixou de analisar os argumentos apresentados na Impugnação com base na alegação de que o colegiado estaria vinculado às soluções de consulta Cosit emitidas pela Receita Federal do Brasil (“RFB”). Esse não é o caso deste E. CARF, que pode se orientar pelas próprias convicções e pela mais abalizada doutrina e jurisprudência, as quais, como se verá, reconhecem o direito da Recorrente de deduzir as referidas despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

24. Como reconhecido no TVF (fls. 5196 e 5197), os programas de computador ou *softwares* são protegidos como propriedade intelectual, sendo conferido a tais programas o mesmo regime das obras literárias contida na legislação de direitos autorais, conforme assevera a Lei nº 9.609/98, in verbis:

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.

25. Sendo assim, o criador do *software* é titular de direito de autor e sua propriedade não se transfere integralmente, em virtude da vinculação permanente do produto a esse criador. E, justamente por esse motivo, a Lei nº 9.609/98 dispõe que o uso do programa de computador será objeto de contrato de licença (art. 9º). [...]

26. Portanto, a exploração econômica de um direito autoral (caso do *Software* PLM, como se verá a seguir), dá-se, obrigatoriamente, mediante licença de uso desse bem, uma vez que se trata de direito patrimonial pertencente ao criador do *software*. Aliás, o licenciamento obrigatório é claro indicativo da proteção feita ao *software* como direito autoral, já que impede que o programa seja reproduzido e comercializado indistintamente, prejudicando o seu criador.

27. Há, assim, um tratamento específico à exploração de licença de uso e comercialização de *software* quando esta é feita pelo seu criador (propriedade intelectual). E esse tratamento prevê que a remuneração pela exploração dessa propriedade intelectual se dá por remuneração de direitos do autor ou “direitos autorais”, prevista em contrato de licença de uso.

28. Esse tratamento é bem diferente daquele aplicável aos direitos associados à propriedade industrial, tais como, patentes de invenção, fórmulas de fabricação, marcas de indústria ou comércio etc., cujo pagamento pelo uso e exploração (esse sim) se dá por meio de *royalty*, estando esse direito vinculado a registro obrigatório no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (“INPI”).

29. O INPI é o órgão responsável pelo registro de direitos e contratos que envolvam propriedade industrial, a exemplo do licenciamento de patentes, uso de marca, assistência técnica, know-how, entre outros. Quando há transferência de tecnologia do exterior para o Brasil, por exemplo, a averbação desses contratos no INPI é imprescindível para que a empresa brasileira consiga remeter os *royalties* ao exterior, sendo também requisito para dedutibilidade desses pagamentos, nos termos do art. 355, §3º, do RIR/997, em vigor à época. Tal dedutibilidade é ainda restrita até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 355, caput). [...]

32. O Parecer Normativo CST nº 143/75, emitido pela Receita Federal, também conceitua *royalties* como sendo “os pagamentos devidos pela exploração de marcas de indústria e de comércio, ou normal comercial, e patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação”.

33. Veja-se: contratos de licença de uso de propriedade intelectual prescindem de registro no INPI e são remunerados por remuneração paga a título direitos autorais. Já contratos de exploração de propriedade industrial exigem esse registro, sendo remunerados por meio da contratação de *royalties*.

34. Com efeito, tanto o pagamento pela licença de direito autoral não está abrangido pelo conceito de *royalty*, que os contratos que preveem a concessão de licença de uso não estão sujeitos a registro no INPI.

35. Aliás, vale notar que a Resolução nº 54/2013, emitida pelo próprio INPI, atesta que tanto a licença de uso, quanto a distribuição de *software*, não são passíveis de averbação junto a esse órgão. A Resolução nº 156/2015, editada pelo mesmo órgão em substituição à resolução acima citada, também elencou os contratos de licença de uso de *software* dentre aqueles que não se sujeitam a registro no INPI10.

36. A exploração dos direitos de propriedade industrial (sujeitos a registro no INPI) não apenas está sujeita a um registro específico, que a diferencia da exploração dos direitos de autor, como também está sujeita a regras de dedutibilidade fiscal bastante específicas (vide art. 353 do RIR/9911, que trata da dedutibilidade de *royalties*). E essas regras não abrangem os direitos autorais relacionados a *software*.

37. Em outras palavras, ainda que possa ser comum na linguagem corrente referir-se aos pagamentos pela licença de *software* como “*royalties*”, não existem, como a autoridade lançadora pretende alegar, “*royalties* de natureza de direito autoral”.

38. Os pagamentos a título de licença de *software* efetuados ao seu criador não se configuram como *royalties*. Assim, sua dedutibilidade depende de atendimento às regras definidas para as despesas em geral, seguindo os critérios da necessidade, usualidade e normalidade ao desenvolvimento da empresa, nos termos do art. 299 do RIR/99 12, em vigor à época dos fatos ora discutidos. E observe-se novamente que o cumprimento desses requisitos não foi questionado pela autoridade lançadora. [...]

42. É importante mencionar que todos os tipos de *software*, sejam eles classificados como de “prateleira”, por encomenda ou, ainda, customizados, têm seu licenciamento remunerado na forma de direito autoral e, portanto, o seu uso está sujeito a licenciamento. Ou seja, o tipo de *software* não tem o condão de alterar a natureza da remuneração pelo seu licenciamento. [...]

48. Resta evidente que há uma clara distinção entre a natureza jurídica de *royalties*, cuja regulação traz, de fato, limites a sua dedutibilidade, e direitos autorais, não abarcados por esses limites, conforme reconhecido pela vasta jurisprudência do CARF e, inclusive, pela CSRF.

49. Assim, não há outra conclusão a não ser de que o AIIM merece ser cancelado, já que qualificou incorretamente os pagamentos realizados com base no Contrato de Licenciamento: tratou como *royalties* pagamentos que efetivamente consistem em remuneração por licenciamento de *software*/direitos autorais.

II.1.2 – Os direitos autorais pagos ao autor do *software* não se classificam como *royalties*

50. Não bastasse a clara distinção demonstrada acima, entre a natureza jurídica de *royalties* e dos direitos autorais, o que por si só justifica o cancelamento do AIIM, a legislação fiscal (Lei nº 4.506/64) traz ainda, ainda, elementos adicionais que demonstram que a qualificação de determinada contraprestação como “*royalty*” não é aplicável em relação a rendimentos pagos pelo uso, fruição, exploração de direitos, quando tais pagamentos são dirigidos ao criador da obra:

Art. 22. Serão classificados como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

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

51. Como é possível extrair desse dispositivo legal, os rendimentos decorrentes da exploração de direitos de uso são classificados como *royalties*, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

52. Ou seja, no caso de remuneração de direito autoral, como ocorre no licenciamento de *software*, eventual qualificação legal de *royalties* somente teria lugar se os valores fossem pagos para terceiro que não seja o criador da obra (*software*). [...]

54. Ora, os programas de computador (*software*) licenciados pela Siemens PLM à Recorrente, no âmbito do Contrato de Licenciamento (*Software PLM*), são de autoria e propriedade da própria Siemens PLM. Como consequência direta, os pagamentos efetuados à Siemens PLM pela exploração de tais produtos jamais poderiam ser qualificados como *royalties*, nos termos da letra “d”, do art. 22, da Lei nº 4.506/64.

55. Para atestar as alegações aqui apresentadas, a Recorrente juntou aos autos do processo cópias dos certificados emitidos pelo órgão competente para registros de direitos autorais nos Estados Unidos da América (The United States Copyright Office), os quais atestam, de forma clara, que a Siemens PLM é autora e proprietária dos programas de computador que são objeto do Contrato de Licenciamento (fls. 5.450 e seguintes). [...]

57. Vale reiterar que a decisão recorrida sequer enfrentou as provas carreadas aos autos pela Recorrente, limitando-se a reproduzir solução de consulta que sequer cuida do tema ora sob análise.

58. De toda forma, a confusão terminológica provocada pela definição de “*royalties*” prevista no art. 22, da Lei nº 4.506/64, já fora objeto de análise pelos tribunais administrativos, particularmente nos casos em que se desconsiderou a peculiaridade de o pagamento ter sido direcionado ao autor do *software*. [...]

61. Tem sido comum a alegação, por parte das autoridades fiscais, de que somente pessoas físicas poderiam ser criadoras ou autoras de obras. Nessa linha, o pagamento por licença de *software* efetuado a pessoa jurídica teria a natureza de *royalty*, visto que não se enquadrariam na ressalva contida no art. 22, alínea “d”, da Lei 4.506/64. Esse raciocínio se escora na equivocada premissa de que apenas uma pessoa física pode efetivamente criar algo, sendo que as pessoas jurídicas poderiam apenas deter direitos patrimoniais sobre a criação de outrem.

62. Nesse sentido, as autoridades fiscais costumam sustentar que o art. 2º da Lei 9.609/9816 (Lei do *Software*) remete o regime jurídico aplicável aos *softwares* àquele previsto pela Lei 9.610/98 (Lei dos Direitos Autorais). O art. 11º da Lei 9.610/9817, que trata de direitos autorais, dispõe que autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica. Como conclusão, apresentam que apenas as pessoas físicas poderiam ser autoras ou criadoras de *software*.

63. No plano estritamente legal, verifica-se que o raciocínio das autoridades fiscais ignora que o art. 2º da Lei do *Software* expressamente ressalva que a remissão à Lei de Direitos Autorais não é absoluta, devendo ser preservados os comandos contidos na própria Lei do *Software*. Além disso, o art. 7º, §1º, da Lei dos Direitos Autorais também determina que suas disposições somente se

aplicam aos *softwares* naquilo que considere sua natureza específica. Nesse sentido, o regime jurídico previsto pela Lei dos Direitos Autorais não é integralmente aplicável aos *softwares*; deve ser ajustado para acomodar a natureza específica desse tipo de criação.

64. O art. 3º, §1º, I, da Lei do *Software* atesta a incompatibilidade do art. 11º da Lei de Direitos Autorais e o regime jurídico aplicável ao *software*. O referido dispositivo determina que o pedido de registro de programa de computador contenha os dados referentes ao seu autor, seja pessoa física ou jurídica¹⁹. Em vista dessa previsão expressa, a única conclusão possível é que a Lei do *Software* – especificamente para programas de computador – prevê a possibilidade de pessoa jurídica figurar como autora da obra.

65. Não é difícil imaginar as razões para essa distinção promovida pela lei entre a autoria de obras literárias e artísticas e os *softwares*. Diversamente do que costuma ocorrer com obras artísticas, a criação de *softwares* complexos como o *Software* PLM requer a participação de uma equipe diversificada de profissionais, incluindo engenheiros, cientistas da computação, programadores, equipes de suporte técnico e profissionais da área para a qual o *software* se destina. Trata-se, em qualquer hipótese, de criação de um complexo de pessoas organizadas sob uma diretiva empresarial comum, que se destina a elaboração de um programa de computador imaginado para uma finalidade específica.

66. A atribuição da autoria à pessoa física criadora não pode se aplicar de pronto ao *software*, visto que esse usualmente não advém do “espírito” de um criador. Trata-se em geral de criação colaborativa, muitas vezes sob uma diretiva comum que caracteriza a organização empresarial. Buscar atribuir sua autoria ou criação a uma única pessoa física individualizável é tarefa impossível, de modo que o dispositivo legal em questão não é aplicável ao *software*, visto que incompatível com sua natureza.

67. Nesse contexto, a criação do *software* não é fruto de organização espontânea de pessoas para o alcance de uma finalidade comum. Embora esse tipo de aplicação até exista, não é esse o caso da maioria dos *softwares* identificados no mercado. Com efeito, o que se tem é um conjunto de pessoas sob uma direção comum que unem seus esforços em um contexto empresarial na construção de um *software*.

68. A comunhão de esforços de colaboradores em prol de uma finalidade lucrativa comum é um dos elementos que caracteriza a atividade empresarial. A pessoa jurídica empresária é justamente o ente que coordena esses esforços e concentra em si os direitos e obrigações decorrentes dessa atividade coordenada dos indivíduos que com ela colaboram. [...]

69. Ao atuar dentro de uma empresa, as pessoas naturais se despem de seus direitos e obrigações, passando esses fatores à pessoa jurídica. Embora cada um continue dono de si, o fruto da colaboração coordenada de todos é próprio da empresa. Em uma atividade complexa e coordenada, não há um indivíduo que,

por si, possa se clamar detentor de direitos sobre os frutos gerados, ainda que parcialmente: tais frutos derivam justamente da atuação da pessoa jurídica, em sua atividade empresarial.

70. Considerando esse contexto, em que os *softwares* são desenvolvidos no âmbito de uma pessoa jurídica, que dirige as atividades de seus colaboradores, os quais, individualmente, não se podem considerar criadores da obra, os tribunais pátrios já reconhecem que a pessoa jurídica, pode, sim, ser a autora/criadora da obra. [...]

72. Como se nota, não se verifica qualquer impedimento a que pessoa jurídica figure como autora ou criadora de obra, visto que, por meio de seu poder diretivo, conduz seus colaboradores no caminho destinado ao alcance de sua finalidade econômica. E, essa finalidade econômica, no caso de empresas desenvolvedoras, é o próprio desenvolvimento de *software* para licenciamento.

73. Dessa forma, os pagamentos efetuados pela Recorrente à Siemens PLM pelo licenciamento do *Software* PLM não ostentam natureza de *royalties*, nos termos do art. 22, alínea “d”, da Lei 4.506/64, justamente porque a Siemens PLM é autora do *software*. E, vale dizer, essa autoria já está devidamente comprovada nos presentes autos, por meio dos certificados emitidos pelo órgão de direitos autorais norte-americano.

74. Cabe notar, ainda, que qualquer tentativa de enquadrar o termo “*royalties* legais”, tal como empregado no aditamento ao Contrato de Licenciamento, como requisito suficiente para sujeição de tal pagamento às regras de dedutibilidade aplicáveis a “*royalties*”, carece de fundamentação legal. Afinal, a terminologia adotada, seja em um contrato ou mesmo na contabilidade da Recorrente, não tem o condão de alterar a natureza jurídica da transação realizada ou do pagamento realizado com base no referido contrato. [...]

76. Daí porque, também em face da definição legal de “*royalties*” prevista na Lei nº 4.506/64, o AIIM não merece prosperar, já que, sendo os pagamentos pela licença do *Software* PLM realizados ao real autor dos programas de computador, não há que se falar em qualificação de “*royalty*”. Ressalte-se, nesse sentido, que a limitação de dedutibilidade imposta pelo art. 353, inciso I, do RIR/99, não é aplicável ao caso da Recorrente, ainda que se tenha empregado a terminologia “*royalties*” em documentos vinculados ao licenciamento do *Software* PLM.

II.2 – A REGRA DE INDEDUTIBILIDADE PREVISTA NO ART. 71 DA LEI Nº 4.506/64 (BASE LEGAL DO ART. 353 DO RIR/99) É APLICÁVEL APENAS A PAGAMENTOS A PESSOAS FÍSICAS

77. Ainda que se entenda que os valores pagos pela Recorrente com base no Contrato de Licenciamento têm natureza de *royalties*, o que, como exaustivamente demonstrado, não é o caso, a regra prevista no art. 353, inciso I, do RIR/99 não teria aplicação ao caso concreto, já que tal dispositivo somente pode ser aplicado a pagamento de *royalties* realizados para sócios pessoas físicas.

78. Para contextualizar o que aqui se argumenta, cabe lembrar que o art. 71, da Lei nº 4.506/64, que dá respaldo legal para o artigo 353 do RIR/99, estabelece que serão indedutíveis os *royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes [...].

79. Por sua vez, o inciso I, do art. 353, do RIR/99, utilizado pela autoridade lançadora como fundamento legal para o AIIM, prevê que não são dedutíveis os *royalties* pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes. [...]

80. Conforme é possível observar, o inciso I, do art. 353, do RIR/99, teve sua redação claramente ampliada em relação às disposições da Lei nº 4.506/64, pois a expressão “pessoas físicas ou jurídicas” foi adicionada para qualificar os “sócios”, quando a própria Lei não prevê tal qualificação. Como resultado, o dispositivo do RIR/99 passou a prever, sem base legal, que a não dedutibilidade abrangeria também os *royalties* pagos a sócios pessoas jurídicas.

81. A redação do art. 71, parágrafo único, letra “d”, da Lei nº 4.506/64, contudo, cuida apenas de “sócios”, sem qualificá-los. Dessa forma, a única interpretação a que se pode chegar é que a proibição de dedutibilidade de *royalties* trazida pela lei ocorre apenas quando os pagamentos são efetuados a pessoas físicas.

82. Outra conclusão não seria possível, já que o texto do art. 71, da Lei nº 4.506/64 menciona “sócios ou dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes”. A interpretação literal leva à conclusão de que “parentes e dependentes” são tantos dos sócios, quanto dos dirigentes. Ora, apenas cabe falar de “parentes e dependentes” de sócio ou dirigente, se estes (sócio e dirigente) forem pessoas físicas²².

83. Por essas razões, não há dúvidas que Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) extrapolou a finalidade de regulamentação inerente aos decretos, quando ampliou a redação dada pelo art. 71 da Lei nº 4.506/64. Caberia a esse Decreto tão somente consolidar as leis em vigor em matéria de imposto de renda e, nos pontos em que houver dúvidas interpretativas, expor os critérios jurídicos ou esclarecer eventuais requisitos legais previstos na legislação, sem extrapolar os seus limites.

84. Note-se, inclusive, que o art. 232 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.1980, anterior ao RIR/94 e RIR/99, seguia corretamente a função normativa dos decretos, no sentido de consolidar as leis em vigor, mantendo a redação original do art. 71 Lei nº 4.506/64²³. Não tendo havido qualquer inovação na legislação que rege a matéria – como de fato não houve –, não haveria respaldo legal para qualquer ampliação, tal como refletido no RIR/99. [...]

89. A decisão recorrida, novamente, se furta de desenvolver qualquer argumentação que refute os sólidos posicionamentos acima trazidos. Com efeito, o acórdão a quo se limita a afirmar sua vinculação à Solução de Consulta Cosit 182/2019. Esse silêncio denota a fragilidade dos argumentos utilizados para

sustentar a indedutibilidade de pagamentos de *royalties* realizados a sócios pessoa jurídica.

90. Em mais um silêncio eloquente, a referida solução de consulta também não tece quaisquer comentários sobre a possibilidade de a vedação à dedutibilidade de *royalties* se estender também aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas. A Solução de Consulta Cosit 182/2019 se limita, também, a mencionar, de passagem, que o regulamento do imposto de renda impede a dedutibilidade dos pagamentos de *royalties* a sócios pessoas jurídicas. [...]

91. Ora, o que se argumenta é justamente que o RIR/99 excedeu seu poder regulamentar ao incluir o pagamento de *royalties* a sócio pessoa jurídica como hipótese de indedutibilidade. Dessa forma, dizer que tais pagamentos são indedutíveis porque essa vedação consta do RIR/99 é um argumento circular, que, em outras palavras, pode ser traduzido como um simples “porque sim”. Essa espécie de argumentação não se presta a justificar a incidência tributária em casos não previstos de forma expressa em lei. O decreto regulamentar pode servir ao esclarecimento, mas não serve de base legal para a exação. Até porque esse tipo de decreto é editado pelo principal interessado em aumentar a arrecadação tributária – por vezes, à revelia do Poder Legislativo.

92. Para se justificar, a decisão recorrida cita, coincidentemente, o excerto mais absurdo da Solução de Consulta 182/2019. [...]

93. Ao assim proceder, a Solução de Consulta 182/2019 e, por consequência, a decisão recorrida ignoraram por completo o acolhimento, pelo ordenamento jurídico, do instituto da personalidade jurídica. A distinção entre a pessoa jurídica e seus sócios, aliás, consta de forma expressa do próprio Código Civil [art. 49-A] [...].

94. O instituto da pessoa jurídica serve justamente para segregar um determinado patrimônio que, a partir de então, servirá ao alcance de seus propósitos sociais. Afirmar, como faz a referida solução de consulta, que um pagamento por uma pessoa jurídica ao seu sócio é um pagamento a si mesmo representa a anulação total do instituto da personalidade jurídica no ordenamento jurídico brasileiro. E, vale lembrar, a própria legislação tributária reconhece a distinção entre o patrimônio do sócio e o patrimônio da pessoa jurídica, posto que faz incidir o imposto sobre a renda tanto da pessoa jurídica quanto de seu sócio. A não tributação de dividendos, hoje, no Brasil, é simples isenção por razão de política tributária, passível de revogação pelo Poder Legislativo.

95. Pois bem. Refutados os argumentos esposados pela solução de consulta e pela decisão recorrida, passa-se a demonstrar que a jurisprudência – administrativa e judicial – já reconhece a indevida extensão da abrangência da vedação à dedutibilidade de *royalties* pagos a sócio pelo RIR/99.

96. De fato, tal impropriedade já fora, inclusive, confirmada pelos tribunais administrativos. O CARF, ao analisar a questão, posicionou-se no sentido de que

“o inciso I do art. 292 do RIR/94 (que reflete hoje o inciso I do art. 353 do RIR/99), sem qualquer base legal, extrapola a finalidade de regulamentação inerente aos decretos” (Acórdão nº 108-06.226, de 14.09.2000).

97. E, para que não reste qualquer margem de divergência sobre a matéria, a própria CSRF, por meio do Acórdão nº 01-04.629, decidiu que “a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra “d” não se estende aos pagamentos efetuados a pessoa jurídica”.

98. O raciocínio adotado pela CSRF nesse caso foi de que a única interpretação possível para esse dispositivo é a de que a vedação se reporta apenas à pessoa física, 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. Além disso, o acórdão da CSRF atesta que a lei não poderia ser interpretada além dos seus limites. [...]

102. Logo se vê, do exposto acima, que a vedação à dedutibilidade de *royalties* pagos a sócio pessoa jurídica não possui qualquer fundamento legal. Esse fato é vastamente corroborado pela doutrina e pela jurisprudência – inclusive em âmbito judicial. Soma-se a isso o fato de que nem a decisão recorrida nem a solução de consulta por ela referenciada apresentam qualquer fundamento legal para a exação ora combatida.

103. Dessa forma, ainda que seja entendido que os pagamentos feitos pela Recorrente à empresa Siemens PLM têm natureza de *royalties*, o AIIM não merece prosperar, uma vez que o dispositivo usado pela autoridade lançadora é aplicável apenas no caso de pagamentos a pessoas físicas, o que não é o caso da Recorrente.

II.3 – DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

104. Ainda que não se entenda pela integral procedência do presente Recurso Voluntário, o que se admite apenas para argumentar, há que se reconhecer a improcedência da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

105. Ao analisar, de modo geral, a prática reiteradamente realizada pelas Autoridades Fiscais na lavratura de autos de infração, verifica-se verdadeiramente usual a aplicação de juros SELIC sobre o valor da multa cobrada, em flagrante descumprimento das determinações do artigo 61 da Lei 9.430/9629.

106. Havendo lançamento de ofício, há a incidência de multa à razão de 75%, na forma prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96. Tal sanção ocorre quando o contribuinte não declara o seu débito, fato este que obrigará o Fisco a apurar de ofício o crédito tributário respectivo. A multa tem nítido caráter de sanção, penalidade, pelo inadimplemento de obrigação.

107. Assim, não há como pretender a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi. Fora dessa hipótese, qualquer incidência de juros se mostra abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato – reposição do numerário que deveria ter ingressado nos cofres públicos, mas não ingressou pela falta do contribuinte.

108. Justamente por essa razão é que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa. O § 3º do artigo 61 da Lei 9.430/96 determina que sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do artigo 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

109. À evidência, a expressão “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora”, que inaugura o dispositivo supratranscrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento. Basta, para isso, notar que o artigo 61 da Lei 9.430/96 [...].

110. Resta claro que o débito decorrente de tributos e contribuições a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago. Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros sobre o débito. Essa constatação fica ainda mais evidente se atentar para o fato de que, quando o legislador ordinário pretendeu autorizar a incidência de juros sobre a multa decorrente de lançamento de ofício, fê-lo expressamente.

111. Nesse sentido, destaque-se o quanto determinado pelo artigo 43 da Lei 9.430/96, cujo parágrafo único determina a incidência de juros moratórios sobre as multas e os juros exigidos isoladamente³⁰, mostrando-se inafastável concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício nos casos que não foram abrangidos pelo artigo 43 da Lei 9.430/96, como, inclusive, já decidido pela C. CSRF.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

III – PEDIDO

112. Ante o exposto, requer a Recorrente dignem-se V. Sas. a julgar procedente o presente Recurso Voluntário para o fim de determinar o integral cancelamento da exigência fiscal consubstanciada no auto de infração, extinguindo o presente processo administrativo.

113. Por fim, a Recorrente (i) protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar os fatos ora questionados, bem como pela

produção de todas as provas em Direito admitidas, e (ii) protesta, pela sustentação oral de suas razões de defesa.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta aos valores remanescentes objeto de lançamento de ofício referente ao ano-calendário de 2011 no presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972), conforme consta no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/01 nº 101-004.572, de 127.11.2020, e-fls. 5491-5499:

2. Da alegada ausência de base legal para glosa de despesas na apuração da CSLL. Para justificar a autuação a título de CSLL, a fiscalização cita, no correspondente Auto de Infração, o seguinte enquadramento legal: - Artigos 2º e 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações das Leis nºs 8.034/90 e 11.727/2008; - Artigo 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95; - Artigo 2º da Lei nº 9.249/95; - Artigo 1º da Lei nº 9.316/96; e - Artigo 28 da Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 12.715/2012.

Por sua vez, a impugnante alega que inexistente disposição legal que imponha qualquer proibição de dedutibilidade de *royalties* para fins de apuração da CSLL.

Cabe esclarecer que, no âmbito da RFB, a Solução de Consulta nº 310 – Cosit, publicado(a) no DOU de 28/06/2017, seção 1, página 26, pacificou o entendimento, com base na IN RFB nº 1700/2017, de que a indedutibilidade prevista no inciso I do art. 353 do RIR/99 não se aplica na apuração da CSLL, nos termos da ementa transcrita a seguir.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

EMENTA: *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.

ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA E ADMINISTRATIVA. PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO.

As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, podem ser deduzidas como despesas operacionais, desde que consideradas necessárias à atividade da empresa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa RFB nº1.700, de 14 de março de 2017, arts. 69 e 85 e Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido, item 99 (...)

A referida Solução de Consulta assim fundamenta a interpretação da RFB:

"19. (...) Tal situação se enquadra na hipótese descrita no inciso I do art. 353 do RIR/1999, restando, portanto, que o valor pago é indedutível para fins de apuração do lucro real. No entanto, essa conclusão não é transferível à CSLL. De acordo com o parágrafo único do art. 85 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que, por sua vez, remete ao art. 69 da citada IN, o valor despendido pela pessoa jurídica a título de *royalties* será dedutível para fins de apuração do resultado ajustado quando for uma despesa necessária às operações da empresa. (...)

20. Ademais, salienta-se que o item 99 do Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido da IN RFB nº 1.700, de 2017, deixa claro que o limite de dedutibilidade aplicável, nos casos previstos na legislação, ao IRPJ não se aplica à CSLL. (...)

21. Cabe-nos observar ainda que, apesar de a IN RFB nº 1.700, de 2017, ter adquirido vigência após a data de protocolo da consulta, aquela é plenamente aplicável ao caso posto pela consulente. No que diz respeito à natureza jurídica das instruções normativas, estas são atos que têm por função complementar e normatizar a legislação tributária, enquadrando-se no art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966. Têm, também, esses atos, natureza interpretativa, explicitando o sentido e alcance dos atos legais.

22. Entende-se, assim, que o valor pago a título de *royalties* é dedutível para fins de apuração do resultado ajustado se configurado como despesa necessária à atividade da empresa, não se subordinando aos limites estabelecidos pela legislação do Imposto sobre a Renda".

Em face do exposto, julgo procedente a impugnação nesse item. [...]

Em face de todo o exposto, julgo parcialmente procedente a impugnação para exonerar a contribuinte tão somente em relação ao crédito tributário relativo à CSLL. (g.n.)

Os valores em litígio nesta segunda instância para o ano-calendário de 2011 são os seguintes:

Tributo A	Valor Original do Tributo Lançado R\$ B	Valor Original do Tributo Exonerado na Primeira Instância R\$ C	Valor Original do Tributo Objeto de Litígio na Segunda Instância R\$ D (= B – C)
IRPJ	948.772,95	0,00	948.772,95
CSLL	350.198,26	350.198,26	0,00

Sustentação Oral

A Recorrente solicita sustentação oral.

O A Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, prevê:

Art. 95. É facultado às partes realizar sustentação oral e apresentar memoriais, e acompanhar a sessão de julgamento síncrona, desde que o requeiram com a antecedência necessária, conforme disciplinado por Ato do Presidente do CARF, que regulará o prazo e a forma de apresentação do requerimento e demais requisitos operacionais para realização da sustentação oral.

Art. 131. [...].

§ 9º Aberta a sessão, o Presidente da Turma, ou, no caso de Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Presidente da Seção, relatará a representação, assegurará a cada um dos interessados a realização de sustentação oral por quinze minutos, facultará a palavra aos demais membros do colegiado para manifestação e, encerrado o debate, terá início a votação.

Consta na Portaria CARF nº 1.240, de 02 de agosto de 2024:

Art. 10. Nas reuniões assíncronas, a sustentação oral e o memorial devem ser postados até cinco dias após a publicação da pauta.

Art. 11. A sustentação oral nas reuniões assíncronas deverá ser apresentada por meio de arquivo de áudio ou vídeo com duração máxima de quinze minutos.

§1º A sustentação oral será realizada por meio da postagem de arquivo, precedida de preenchimento de formulário eletrônico:

I - no e-CAC, no caso do sujeito passivo; e. [...]

Art. 31. Em todas as formas de reunião síncrona, o pedido de sustentação oral ou de acompanhamento, o memorial e o arquivo de áudio ou vídeo de sustentação oral, deverão ser encaminhados com antecedência de, no mínimo, dois dias úteis do início da reunião mensal de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido agendado.

No sítio institucional constam os formulários eletrônicos e todas as informações necessárias ao exercício da sustentação oral e apresentação de memoriais especificadas na “Carta de Serviços CARF”. Nesse sentido, a Recorrente deve observar a forma, o tempo e o local previstos nas normas regulamentares para alcançar este desiderato.

Diligência

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

Sobre a distribuição do ônus da prova, o Código de Processo Civil determina:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. [...]

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. Devem ser detalhados os motivos de fato e de direito em que se baseiam com exposição de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

Tem-se que, a partir da regra de distribuição estática, o art. 373 do Código de Processo Civil estabelece que o ônus probatório incumbe à autoridade fiscal, quanto ao fato

constitutivo de seu direito, e à Recorrente, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Pública. Nesse sentido, não cabe ao julgador atuar em defesa da Recorrente, sobretudo quando não encontra na prova juntada aos autos deficiências que lhe causassem dúvidas a ponto de determinar de ofício a realização de diligência.

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária, pois “não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação” (Acórdão CSRF nº 9101-004.568, de 03.12.2019).

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de impugnação. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. Logo não cabe razão à Recorrente.

Lançamento de Ofício

A Recorrente discorda do procedimento fiscal argumentando que as despesas de *royalties* são dedutíveis porque:

(1) a impropriedade da caracterização de direito autoral como *royalty*;

(1.1) as regras aplicáveis aos *royalties* não se aplicam à remuneração de direito autoral;

(1.2) os direitos autorais pagos ao autor do *software* não se classificam como *royalties*; e

(2) a regra de indedutibilidade prevista no art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, é aplicável apenas a pagamentos a pessoas físicas.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. [...]

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício nos casos da apuração de ofício a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, a falta de declaração e nos de declaração inexata.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção

dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária, pois “não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação” (Acórdão CSRF nº 9101-004.568, de 03.12.2019).

Royalties – Propriedade Intelectual - Direito Autoral

O Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual relacionados ao Comércio (Acordo TRIPS), aprovado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, estabelece padrões mínimos de proteção a serem observados pelos Membros, com relação a direito autoral, marcas, indicações geográficas, desenhos industriais, patentes, circuitos integrados e informação confidencial no seguinte sentido:

ARTIGO 9

Relação com a Convenção de Berna

1. Os Membros cumprirão o disposto nos Artigos 1 a 21 e no Apêndice da Convenção de Berna (1971). Não obstante, os Membros não terão direitos nem obrigações, neste Acordo, com relação aos direitos conferidos pelo Artigo 6bis da citada Convenção, ou com relação aos direitos dela derivados.
2. A proteção do direito do autor abrangerá expressões e não ideias, procedimentos, métodos de operação ou conceitos matemáticos como tais.

ARTIGO 10

Programas de Computador e Compilações de Dados

1. Programas de computador, em código fonte ou objeto, serão protegidos como obras literárias pela Convenção de Berna (1971).
2. As compilações de dados ou de outro material, legíveis por máquina ou em outra forma, que em função da seleção ou da disposição de seu conteúdo constituam criações intelectuais, deverão ser protegidas como tal. Essa proteção, que não se estenderá aos dados ou ao material em si, se dará sem prejuízo de qualquer direito autoral subsistente nesses dados material.

O direito autoral está previsto na Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que prescreve:

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. [...]

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro. [...]

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

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. [...]

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador tem natureza declaratória e está protegido pelos direitos autorais, cujo contrato de pagamento de *royalties* indica a licença de uso.

Os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial estão previstos na Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996:

Art. 2º A proteção dos direitos relativos à propriedade industrial, considerado o seu interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País, efetua-se mediante:

I - concessão de patentes de invenção e de modelo de utilidade;

II - concessão de registro de desenho industrial;

III - concessão de registro de marca;

IV - repressão às falsas indicações geográficas; e

V - repressão à concorrência desleal. [...]

Art. 10. Não se considera invenção nem modelo de utilidade: [...]

IV - as obras literárias, arquitetônicas, artísticas e científicas ou qualquer criação estética;

V - programas de computador em si; [...]

Art. 19. O pedido de patente, nas condições estabelecidas pelo INPI [...].

O direito à propriedade industrial tem natureza constitutiva que depende de registro no INPI, cujo contrato necessariamente indica o número do registro.

Está registrado na Solução de Divergência Cosit nº 18, de 27 de março de 2017, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Fundamentos [...]

8. “*Softwares*” são programas de computador que desempenham papel singular na sociedade moderna, uma vez que a necessidade de automação das informações está presente em todas as áreas de atuação humana. Sua definição legal consta do art. 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:

“Art. 1º Programa de computador é 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.”

9. A proteção da propriedade intelectual de *softwares* e sua comercialização no Brasil são regidas pela mesma lei citada no item anterior, conforme artigos a seguir transcritos:

“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.

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.

§ 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.

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa. (grifo nosso)

Art. 6º Não constituem ofensa aos direitos do titular de programa de computador:

I - a reprodução, em um só exemplar, de cópia legitimamente adquirida, desde que se destine à cópia de salvaguarda ou armazenamento eletrônico, hipótese em que o exemplar original servirá de salvaguarda; [...]

Art. 12. Violar direitos de autor de programa de computador:

Pena - Detenção de seis meses a dois anos ou multa.

§ 1º Se a violação consistir na reprodução, por qualquer meio, de programa de computador, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do autor ou de quem o represente:

Pena - Reclusão de um a quatro anos e multa. [...]

10. Os dispositivos legais transcritos contêm informações relevantes para a solução da presente divergência:

a) o *software* é um bem incorpóreo, já que consiste em um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada (art. 1º);

b) o *software* não se confunde com o suporte físico que o contém (art. 1º);

c) a propriedade intelectual do *software* é tutelada pela legislação que protege os direitos autorais e conexos das obras literárias no Brasil (art. 2º);

d) constitui crime sujeito a pena de reclusão ou multa a reprodução, por qualquer meio, de *software*, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do titular dos direitos autorais (art. 12, § 1º);

e) a cópia legitimamente adquirida pode ser reproduzida uma única vez, desde que o novo exemplar se destine à salvaguarda da cópia inicial (*backup*) ou ao armazenamento eletrônico, hipótese em que a cópia original servirá de salvaguarda (art. 6º, I).

11. A legislação brasileira confere aos programas de computador a natureza de obra intelectual, incluindo-os dentre as “criações do espírito”. Nesse sentido, a lei geral sobre direitos autorais (Lei nº 9.610, 19 de fevereiro de 1998) prevê:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou de 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. [...]

Art. 24. São direitos morais do autor:

I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;

II - o de ter seu nome, pseudônimo ou sinal convencional indicado ou anunciado, como sendo o do autor, na utilização de sua obra;

III - o de conservar a obra inédita;

IV - o de assegurar a integridade da obra, opondo-se a quaisquer modificações ou à prática de atos que, de qualquer forma, possam prejudicá-la ou atingi-la, como autor, em sua reputação ou honra;

V - o de modificar a obra, antes ou depois de utilizada;

VI - o de retirar de circulação a obra ou de suspender qualquer forma de utilização já autorizada, quando a circulação ou utilização implicarem afronta à sua reputação e imagem;

VII - o de ter acesso a exemplar único e raro da obra, quando se encontre legitimamente em poder de outrem, para o fim de, por meio de processo fotográfico ou assemelhado, ou audiovisual, preservar sua memória, de forma que cause o menor inconveniente possível a seu detentor, que, em todo caso, será indenizado de qualquer dano ou prejuízo que lhe seja causado. [...]

Art. 27. Os direitos morais do autor são inalienáveis e irrenunciáveis. [...]

Art. 28. Cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica. [...]

Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como:

I - a reprodução parcial ou integral; [...]

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; [...]

12. Os dispositivos da Lei nº 9.610, de 1998, acima transcritos contêm as seguintes informações relevantes para a solução da presente divergência:

a) os direitos autorais do *software* são juridicamente protegidos (art. 7º, XII);

b) os direitos do autor do *software* se dividem em duas categorias: direitos morais, que são inalienáveis, irrenunciáveis e intransmissíveis (arts. 24, 27 e 49, I),

e direitos patrimoniais, que podem ser explorados de diversas formas, inclusive por meio de sua transferência a terceiros (arts. 28 e 49, I); e

c) a reprodução parcial ou integral do *software* depende da autorização do titular de seus direitos patrimoniais - o autor ou aquele para quem ele os tenha transferido (arts. 29, I).

13. A legislação brasileira ainda define quais as formas de contrato envolvendo programas de computador. As únicas espécies de contratos relativos a direitos sobre programas de computador são definidas pelo legislador como contrato de licença de uso no País (art. 9º); contrato de licença de direitos de comercialização de programas de computador oriundos do exterior (art.10) e contrato de transferência de tecnologia (art. 11).

14. Assim, temos:

a) Licenciamento de direitos de uso de programas de computador no País

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

b) Licenciamento de direitos de distribuição ou comercialização de programas de computador oriundos do exterior

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.

c) Transferência de tecnologia

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

15. A distinção entre as formas de contratação envolvendo programas de computador assegura que os direitos sobre o *software* fiquem sob domínio de seu autor, exceto no caso de transferência de tecnologia. A lei do *software* prevê que a entrega pelo fornecedor do código-fonte dos programas é condição indispensável para essa transferência (art. 11).

Assim, somente caracteriza transferência de tecnologia o acesso ao código-fonte dos programas que permite realizar modificações nos produtos adquiridos para revenda.

16. Devido ao seu caráter protecionista, a legislação proíbe o uso ou a comercialização de *software* sem a devida licença de quem detém o direito de exploração. O único direito de caráter acessório previsto pelo legislador é o direito de reproduzir um exemplar destinado à cópia de salvaguarda (art. 6º, I). A distribuição ou reprodução de programa de computador por qualquer meio sem autorização expressa é considerada ilegal e representa violação aos direitos autorais, passível de sanção criminal e reparação de danos (art. 12, § 1º).

17. Ao adquirir um *software* ou programa de computador, o consumidor final adquire a licença de uso para o fim a que se destina, ou seja, ele paga pelo direito de utilizar o programa. Não pode sequer reproduzi-lo, ressalvada uma cópia de segurança (backup), sob pena de configurar conduta criminosa.

18. Em suma, as Leis nº 9.609 e 9.610, ambas de 1998, estabelecem, como regra geral, que o adquirente do *software*, ao receber a licença de uso, só pode reproduzi-lo uma única vez. Reproduções adicionais, seja qual for a destinação dos novos exemplares, somente são lícitas se expressamente autorizadas pelo titular dos direitos autorais, mediante licença de comercialização.

19. É certo que, no caso do *software*, existe uma especialização em relação aos contratos de distribuição de outros produtos e que se encontram regidos atualmente pelo Código Civil de 2002.

20. Todavia, a legislação especializada não veio impor um procedimento, mas regulamentá-lo, já que nos contratos de distribuição de *software* firmados entre empresas brasileiras e estrangeiras, por exemplo, normalmente ocorre a previsão, em uma primeira etapa, do licenciamento para distribuição e comercialização e, posteriormente, a venda pelas empresas brasileiras dos *softwares* aos consumidores finais, que, nesse momento, recebem a licença de uso conferida pelo detentor dos direitos autorais.

21. Nesses casos, de licença para a distribuição e comercialização, não se aplica a decisão da primeira turma do Supremo Tribunal Federal no RE 176.626/SP, que, ao tratar da questão de programas de computador, em votação unânime, dispôs acerca do tema ao analisar conflitos de competência entre Estados e Municípios na tributação dos *softwares*: [...]

II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. Programa de computador (*software*): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo,

sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador", "matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "*software* de prateleira" (*off the shelf*) — os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

22. A decisão referida tratou de analisar apenas o "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador", previsto no art. 9º da Lei nº 9.609, de 1998, acima transcrito, concluindo se tratar de um bem incorpóreo, mas ressaltando a hipótese em que *softwares* produzidos em série podem ser caracterizar como mercadoria, sujeita ao ICMS.

23. Ressalte-se, novamente, que a licença de uso pode ser celebrada diretamente entre o titular do direito e o interessado ou por intermédio de um distribuidor, que, nos casos objeto desta divergência, celebra com a empresa situada no exterior contrato que confere o direito de comercialização do *software*.

24. O direito de comercialização do *software* não se confunde com a licença de uso do respectivo *software*, cuja materialidade só ocorre no percurso entre o distribuidor ou revendedor e o cliente, ou seja, no momento em que o distribuidor ou revendedor fornece as licenças de uso do *software* a seus clientes, situação esta que se dissocia da relação contratual que tem o distribuidor ou revendedor brasileiro com a empresa estrangeira que detém os direitos intelectuais sobre o *software*.

25. Assim, é indevida a extensão da interpretação dada pelo STF referente à tributação de ICMS sobre *softwares* de prateleira para os casos abrangidos por esta solução de divergência, em que se transaciona apenas a licença de comercialização concedida por pessoa jurídica domiciliada no exterior a um distribuidor brasileiro, em caráter exclusivo ou não, para que este distribua aos seus clientes no mercado interno a licença de uso do *software*, nos moldes da legislação brasileira. Nesses casos, resta evidenciado que se trata de contratos com objetos distintos: um sobre o direito de comercializar ou distribuir o *software* e o outro sobre o direito de uso do *software*.

26. Na Solução de Consulta nº 169, de 2003, objeto de reforma pela Solução de Divergência nº 27, de 2008, a questão ficou bem delimitada, como se vê do trecho abaixo transcrito:

12. A diferença pode ser verificada pela espécie de contrato da operação: de cessão ou licença dos direitos de uso, fruição ou disposição pertencentes ao autor ou detentor da obra (serviço), ou de compra e venda (mercadoria), lembrando que nos dois casos (serviço e mercadoria) pode haver comercialização posterior. No primeiro caso, a comercialização só poderá ser feita se o direito de dispor estiver previsto no contrato de direitos autorais; autorizada a comercialização, o

software será fornecido ao cessionário ou licenciado em cópias múltiplas para simples revenda, ou em cópia única, para reprodução (contrato de edição). No segundo caso, os programas são adquiridos, via de regra, em cópias múltiplas, e, por tratar-se desde logo de mercadorias, poderão ser comercializados livremente ressalvada a reprodução, normalmente proibida.

13. No presente caso, analisando o contrato [...] verifica-se tratar-se de comercialização de *software* licenciado por empresa localizada no exterior. Assim, a remuneração paga à XXXX configura rendimentos correspondentes à exploração comercial, configurando-se *royalty*.

27. Como visto, licença de distribuição não se confunde com o produto a ser distribuído. E, no caso dos *softwares*, o fato de sua comercialização ser autorizada mediante licença é suficiente para identificar a natureza jurídica dos pagamentos efetuados como *royalties*.

28. A exploração de direitos autorais é classificada como *royalties* pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que a inclui dentre os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (art. 22, “d”, em destaque):

Art. 22. Serão classificados como “*royalties*” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

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

29. Do exposto, há que se concluir que se aplica o conceito de *royalty* à remuneração paga por pessoa jurídica domiciliada no Brasil à pessoa jurídica domiciliada no exterior em contraprestação ao direito de comercialização de *software*. (g.n.)

Assim, se caracteriza *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos de exploração de direitos autorais como *software*.

Tratamento Tributário de *Royalties* – Pagamentos Efetuados à Sócia Controladora

Somente são dedutíveis da tributação as despesas que se mostram indispensáveis à pessoa jurídica, posto que diretamente ligada à atividade econômica que desenvolve (art. 299 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). A despesa necessária é aquela, não computada como custo, essencial à manutenção da respectiva fonte produtora que for paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da sociedade empresária

regularmente reconhecida da escrita contábil e fiscal. Assim, o “gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”. A despesa normal é “aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária” (Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981).

Especificamente no que se refere à dedução de despesas incorridas a título de *royalties*, a Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, prevê:

Art. 22. Serão classificados como "*royalties*" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: [...]

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. [...]

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

Parágrafo único. Não são dedutíveis: [...]

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

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

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, determina:

Art. 352. A dedução de despesas com *royalties* será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).

Art. 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;

IV - os *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

- a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
- b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior;

V - os *royalties* pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

- a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
- b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

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). (g.n.)

Está registrado no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 5185-5207, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

C.2) *Royalties* e Assistência Técnica - Exterior e Outras Exclusões

C.2.1) Controladora e controlada

Da 9ª (nona) alteração de contrato social (datada de 08/12/2010), apresentada em resposta ao Termo de Intimação no 01 de 21/08/2014, constam como sócias proprietárias da fiscalizada, a Siemens Product Lifecycle Management *Software* Inc e a Siemens Product Lifecycle Management *Software* II (US) Inc, sócia minoritária. Pelo teor deste documento, infere-se que a Siemens Product Lifecycle Management *Software* Inc é a sócia controladora e Siemens Industry *Software* Ltda é a empresa controlada.

9ª Alteração de Contrato Social [...]

Denominação e Sede

1-A sociedade tem a denominação de *Siemens Industry Software* Ltda.

2-A sociedade tem sede na Cidade de São Caetano do Sul, Estado de São Paulo, [...] podendo manter filiais, escritórios e representações em qualquer localidade do País ou do exterior, por deliberação de sócio ou sócios representando a maioria do capital social. [...]

Capital Social

5- O capital da Sociedade, totalmente subscrito e integralizado em moeda corrente nacional, é de R\$ 1.271.060,00(um milhão, duzentos e setenta e um mil e sessenta reais), dividido em 1.271.060(um milhão, duzentos e setenta e um mil e sessenta) quotas, de R\$ 1,00(um real) cada uma, assim distribuídas entre os sócios:

(a) *Siemens Product Lifecycle Management Software Inc.* possui 1.271.059 (um milhão, duzentos e setenta e um mil e cinquenta e nove) quotas, no valor total de R\$ 1.271.059 (um milhão, duzentos e setenta e um mil e cinquenta e nove reais); e

(b) *Siemens Product Lifecycle Management Software II (US) Inc.* possui 1(uma) quota, no valor total de R\$ 1,00(um real). (Negritamos)

C.2.2) Contrato de Licenças

Trechos do Contrato de Licenças entre Sociedades, celebrado entre *Siemens Product Lifecycle Management Software Inc* e *Siemens Industry Software* Ltda. [...]

Artigo II Concessão de Licença e Manutenção

Siemens PLM Software, uma licença não exclusiva, não-transferível e autorizando a Afiliada a (i) usar o *Software* para seu negócio interno, (ii) demonstrar, comercializar, distribuir e/ou sublicenciar o *Software* para Uso Final a clientes usuários finais localizados no Território, e (iii) conceder aos Distribuidores o direito não exclusivo (a menos que acordado por escrito entre a *Siemens PLM Software* e a Afiliada caso a caso), o direito não-transferível de demonstrar, comercializar, distribuir e/ou sublicenciar o *Software* para Uso Final aos clientes usuários finais localizados no Território. [...]

C.2.3) Pagamento à Sócia Controladora

Na resposta de 21/05/2014 ao Termo de Início de Diligência, no item 4, informou que os pagamentos relativos à comercialização de *software* foram feitos a *Siemens Product Lifecycle Management Software Inc*, sócia controladora da fiscalizada.

4) Discriminar quais parcelas se referem a *Royalties* e quais se referem à Assistência Técnica, nos termos dos artigos 353 e 354 do RIR/99 (Decreto n. 3000 de 26/03/1999);

Resposta: Os valores informados na DIPJ/2012 na Ficha 4A Linha 46 - são relativos aos pagamentos de Licença de Exploração Econômica dos Direitos de Autor de *Software*. (Licença de *Software* da empresa SIEMENS Product Lifecycle Management *Software* INC), que é a proprietária do *Software* SIEMENS PLM, o qual é comercializado no Brasil pela subsidiária SIEMENS Industry *Software* Ltda. [...]

C.2.4) Legislação de *Software* (Programas de computador)

Os programas de computador são protegidos pela legislação brasileira sobre direitos autorais, conforme o art. 7º, inciso XII, da Lei nº 9.610, de 2 de fevereiro de 1998:

“Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou de 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)

C.2.5) Direitos Autorais

A Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País [...]:

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. [...]

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

Infere-se das normas supra que os programas de computador são obras intelectuais amparadas por direitos autorais.

C.2.6) *Royalties*

Quanto à terminologia *royalties*, o “Novíssimo Dicionário de Economia”, de Paulo Sandroni, o define como o “valor pago ao detentor de uma marca, patente, processo de produção, produto ou obra original, pelos direitos de sua exploração comercial. Os detentores recebem porcentagens das vendas dos produtos produzidos com o concurso de suas marcas, ou dos lucros obtidos dessas operações”.

Royalties, então, se referem à remuneração pela exploração do direito cujo uso foi cedido, mas continua de propriedade do cedente, e geralmente é estabelecida mediante uma porcentagem da receita auferida pelo cessionário naquela exploração.

A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, firmou no universo tributário o conceito de *Royalties*, conforme abaixo:

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. [...]

Saliento o que está expresso na alínea d, art. 22, que são classificadas como *royalties* os rendimentos decorrentes de uso, fruição e a exploração de direitos autorais.

Conforme art. 352 do RIR/99, dispêndios com *royalties*, regra geral, são admitidos quando necessárias para que a empresa mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento. Não é o que se aplica neste caso, conforme veremos à frente.

Art. 352. A dedução de despesas com *royalties* será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71). (Negritamos)

Não obstante, o pagamento de *royalties* a sócios pessoas jurídicas encontra limitação no inciso I, art. 353 do RIR/99, ou seja, são indedutíveis para fins de imposto de renda:

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; (Negritamos)

C.2.7) Contabilização de *Royalties* e Outras Exclusões [...]

Consultado, o contribuinte, informou que "Outras Adições" e "Outras Exclusões" além das receitas de anos anteriores, também tratavam de *royalties* de anos anteriores que não haviam sido utilizados como dedução no cálculo do IRPJ. [...]

Conclusão:

(a) Outras Exclusões de 2011 (item F do quadro 5) se referem ao somatório de outras receitas de anos anteriores (2007 a 2010) (itens B do quadro 5) reconhecidas em 2011, no valor de R\$ 8.113.515,28, que estão registrados na ficha 06A/43 da DIPJ/2012; (

b) O total de *royalties* pagos ao exterior do ano de 2011 foi de R\$ 8.411.366,55 (quadro 1 e quadro 4) declarados na ficha 4A/46 da DIPJ/2012.

C.2.8) Contabilização dos *Royalties*

Estão anexados ao processo registros do Razão extraídos da ECD/SPED relativo aos *royalties* pagos. Como mencionou nas respostas, no ano de 2011 a empresa utilizou dois sistemas de contabilidade, de janeiro/2011 a setembro/2011 utilizaram o sistema Radar e de outubro/2011 a dezembro/2011, o sistema SAP. Abaixo está a correspondência entre as contas dos dois sistemas. [...]

O total contabilizado de pagamento de *royalties* à sócia controladora no ano-calendário 2011 foi de R\$ 7.059.490,24 (quadro 6). O total de *royalties* devidos foi de R\$ 8.411.366,55 (quadro 1 e quadro 4), que foram utilizados na DIPJ/2012, na linha 46, da ficha 4A (*Royalties* e Assistência Técnica - EXTERIOR). [...]

D) INFRAÇÕES APURADAS

D.1) IRPJ - "INDEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES PAGOS A PESSOAS LIGADAS"

Em 21/05/2014 a fiscalizada respondeu ao Termo de Início de Diligência nos itens 4 e 5 que os pagamentos registrados como *royalties*, tratam-se em verdade de licença de *software*. [...]

A questão central é determinar se estes pagamentos à sócia controladora são relativos a *royalties* ou não. A fiscalizada alega que não se trata de *royalties*, pois (a) não houve transferência de tecnologia e (b) não houve registro no INPI.

A legislação brasileira de propriedade intelectual, como visto anteriormente, protege os programas de computadores com base em direitos autorais e

(a) não impõe a condição de transferência de tecnologia para classificar os pagamentos relacionados como *royalties* e

(b) a obrigatoriedade de registro no INPI se aplica a “exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante” e não a direitos autorais e, mesmo que se aplicasse, ou seja, que fosse obrigatório o registro e este deixasse de sê-lo efetuado, o total da despesa com “*royalties*” seria indedutível para fins de imposto de renda.

Concluindo: os pagamentos de licença de *software* à sócia controladora são por esta fiscalização considerados como pagamento de *royalties* e, nesta condição, estão submetidos às limitações e exigências de que tratam os dispositivos do RIR/99, os quais não diferenciam a natureza do *royalty*.

O dispositivo legal infringido foi o inciso I, art. 353 do RIR/99 (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999):

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei n.º 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; (Negritamos)

Tem-se que a Recorrente pagou a título de despesa de *royalties* a sua sócia controladora no exterior Siemens Product Lifecycle Management Software Inc. o valor total de R\$8.411.366,72 incluído no montante informado na Linha 46 da Ficha 4A - Custo dos Bens e

Serviços Vendidos - PJ em Geral da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ do ano-calendário de 2011, e-fls. 4925-5184.

Verifica-se que a sócia da Recorrente Siemens Product Lifecycle Management Software Inc é detentora de 1.271.059 cotas da totalidade de 1.271.060 cotas que formam o capital social da Recorrente, conforme 9ª Alteração do Contrato Social da Recorrente de 08.12.2010, e-fls. 763-797. Esta circunstância a torna sócia controladora da Recorrente, nos termos do, art. 116, art. 117, art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

A despesa de licença de uso de *software* configura-se como *royalties* de propriedade intelectual do âmbito do direito autoral, sendo as despesas indedutíveis quando pagas a sócios, conforme prescreve o inciso I do art. 353 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

As despesas decorrentes da licença de uso de *software* caracterizam *royalties* de propriedade intelectual, submetidos à disciplina do direito autoral, razão pela qual são consideradas indedutíveis quando pagas à sociedade controladora, nos termos da legislação aplicável. A vedação à dedutibilidade dos *royalties* pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada restritivamente.

Restando comprovada a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata, justificado está o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração em decorrência da não dedutibilidade de despesa com *royalties*.

A matéria tratada na Solução de Consulta Cosit nº 182, de 31 de maio de 2019, se refere à hipótese que possibilita a dedução de despesa com *royalties* referente a pagamentos pelo direito de distribuição/comercialização de *softwares* serem realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico. No presente caso, a dedutibilidade é expressamente vedada pela legislação relativamente às despesas de *royalties* pagos pela Recorrente à sua sócia controladora Siemens Product Lifecycle Management Software Inc. (inciso I do art. 353 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

As despesas com licença de uso de *software* se configuram como *royalties* regulada pela legislação atinente à direito autoral, sendo indedutíveis quando pagas a sócia controladora. Ademais o termo “sócios” na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária no sujeito passivo. A não dedutibilidade das despesas com *royalties* paga a sócia controladora, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma restritiva.

Cabe mencionar precedentes do CARF:

Acórdão nº 1401-006.933, de 10.04.2024:

PAGAMENTO DE *ROYALTIES*. *ROYALTIES*. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DEDUTIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

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

ROYALTIES. DIREITO AUTORAL. [...].

As despesas de licença de uso de *software* configuram-se como *royalties* de natureza de direito autoral, sendo indedutíveis quando pagas a sócios, de acordo com art. 353, I, do RIR/99. [...]

15. É razoável compreender que toda hipótese de indedutibilidade decorre da premência de se evitar a criação de gastos indevidos que não atendam ao critério da necessidade, ou seja, aqueles usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Desse modo, um pagamento a título de *royalties* aos próprios sócios da pessoa jurídica carece de sentido, já que não se paga a si mesmo, mas somente a terceiros, uma retribuição pelo uso, fruição ou exploração de direitos.

16. Tal entendimento leva necessariamente ao cerne da presente consulta, qual seja, o alcance do termo “sócios”. Desse modo, para interpretar que o termo extrapola o conceito de que sócio é aquele que detém participação no capital social de uma empresa, se aplicando a outras pessoas de algum modo relacionadas, como os controladores indiretos pertencentes a um mesmo grupo econômico, devem-se partir da premissa de que todo dispêndio entre tais pessoas carece de legitimidade, e este seria o intuito do legislador ao prever tal hipótese. [...]

18. As duas hipóteses precitadas tratam de *royalties* pagos ou creditados a beneficiários no exterior, não havendo distinção na Lei nº 4.506, de 1964, a respeito dos beneficiários serem controladores diretos ou indiretos da pessoa jurídica pagadora. Ambas são hipóteses admissíveis de dedução. Logo, o controle indireto que, pressupõe ausência de participação societária direta na empresa investida, tem como consectário lógico a possibilidade de dedução dos *royalties* quando pagos a terceiros controladores indiretos pertencentes a um mesmo grupo econômico.

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

20. Por fim, é possível encontrar na legislação tributária exemplos de conceitos que abordam os sócios da pessoa jurídica, com o intuito de coibir despesas

indevidas. O art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 conceituou “pessoas vinculadas” para fins de preços de transferência. Outro exemplo é a previsão do termo “pessoas ligadas” do art. 529 do RIR/2018, para fins de caracterização de lucros distribuídos disfarçadamente.

Acórdão nº 1202-001.671, de 30.07.2025:

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*.

DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS.

As despesas de licença de uso de *software* configuram-se como *royalties* de natureza de direito autoral, sendo indedutíveis quando pagas a sócios, de acordo com art. 353, I, do RIR/99.

Acórdão nº 9101-006.494, de 08.03.2023:

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

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

Acórdão nº 1202-002.130, de 24.09.2025:

REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA 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. [...]

Está registrado no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/01 nº 101-004.572, de 127.11.2020, e-fls. 5491-5499, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

1 Da alegada ausência de fundamentação legal para a glosa de despesas

Conforme relatado, em síntese, alega a impugnante que o art. 353, inciso I, do RIR/99) tem aplicação apenas ao pagamento de *royalties* e não à remuneração

pela licença de uso de programas de computador (*software*), os quais são classificados como direitos autorais.

Inicialmente, cabe informar que este relator encontra-se vinculado à solução de consulta Cosit, conforme dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 9º: (...)

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Destarte, nesse ponto, a controvérsia resume-se à natureza jurídica dos pagamentos da impugnante à sua controladora pela licença de uso de programas de computador (*software*) de autoria desta.

Em vigor no âmbito da RFB o entendimento da Solução de Consulta nº 182 – Cosit, publicado(a) no DOU de 21/06/2019, seção 1, página 24, segundo o qual os referidos pagamentos possuem natureza jurídica de *royalties*, sujeitos, portanto, à indedutibilidade prevista no inciso I, art. 353 do RIR/99, e o termo “sócios” a que se refere o artigo, abrange a pessoa jurídica. Segue a ementa da Solução:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

PAGAMENTO DE *ROYALTIES*. DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO DE *SOFTWARE*. CONTROLADORES INDIRETOS. PESSOAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.

O fato de os pagamentos a título de *royalties* pelo direito de distribuição/comercialização de *softwares* serem realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. O termo “sócios” do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 71, parágrafo único, “d”; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 362 e art. 363, I.

Em resumo, o referido ato normativo esclarece o seguinte:

(..) É razoável compreender que toda hipótese de indedutibilidade decorre da premência de se evitar a criação de gastos indevidos que não atendam ao critério da necessidade, ou seja, aqueles usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Desse modo, um pagamento a título de *royalties* aos próprios sócios da pessoa jurídica carece de sentido, já que não se paga a si mesmo, mas somente a terceiros, uma retribuição pelo uso, fruição ou exploração de direitos. (...)

No mesmo sentido, a Solução de Consulta nº 146 – Cosit, publicado(a) no DOU de 29/04/2019, seção 1, página 25.

Portanto, diante da vinculação ao referido ato normativo da RFB, rejeito nesse ponto as razões apresentadas pela impugnante.

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma da DRJ/01 nº 101-004.572, de 127.11.2020, e-fls. 5491-5499, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Porém, a totalidade das divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural das razões recursais. Por conseguinte, não cabe razão à Recorrente.

Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício Proporcional

A Recorrente afirma que é ilegal a “incidência de juros Selic sobre a multa de ofício”.

Em relação à incidência dos juros de mora, o Código Tributário Nacional prevê:

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

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

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

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

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prescreve:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem

a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, [...]

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

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferiu o Recurso Especial Repetitivo nº 1.111.175/SP, Tema 145, com trânsito em julgado em 02.09.2009 (art. 99 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999) no seguinte sentido:

TESE JURÍDICA

Aplica-se a taxa SELIC, a partir de 1º.1.1996, na atualização monetária do indébito tributário, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária. Se os pagamentos foram efetuados após 1º.1.1996, o termo inicial para a incidência do acréscimo será o do pagamento indevido; havendo pagamentos indevidos anteriores à data de vigência da Lei 9.250/95, a incidência da taxa SELIC terá como termo a quo a data de vigência do diploma legal em tela, ou seja, janeiro de 1996". [...]

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC. ART. 39, § 4º, DA LEI 9.250/95. PRECEDENTES DESTA CORTE.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.
2. Aplica-se a taxa SELIC, a partir de 1º.1.1996, na atualização monetária do indébito tributário, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária.
3. Se os pagamentos foram efetuados após 1º.1.1996, o termo inicial para a incidência do acréscimo será o do pagamento indevido; no entanto, havendo pagamentos indevidos anteriores à data de vigência da Lei 9.250/95, a incidência da taxa SELIC terá como termo a quo a data de vigência do diploma legal em tela,

ou seja, janeiro de 1996. Esse entendimento prevaleceu na Primeira Seção desta Corte por ocasião do julgamento dos EREsps 291.257/SC, 399.497/SC e 425.709/SC.

4. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, e se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais e se ampara na legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

Especificamente sobre a aplicação da multa de ofício proporcional, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

Para a análise das provas, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

A obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional).

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Nos termos do art. 139 do Código Tributário Nacional o “crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Tem cabimento a aplicação da multa de ofício proporcional em decorrência da constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício quando comprovada a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata.

A aplicação da multa de ofício proporcional pressupõe a constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, diante da constatação da falta de pagamento ou recolhimento, pela falta de declaração e pela declaração inexata de obrigações tributárias pelo sujeito passivo (art. 142 e art. 149 do Código Tributário Nacional, art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Trata-se de responsabilidade objetiva do agente por infrações fiscais que independe da intenção do agente, em face da qual inexiste mitigação, ressalvando disposições em contrário da legislação de regência (art. 112, art. 136 e art. 137 e do Código Tributário Nacional).

Cabe mencionar os seguintes precedentes do CARF (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Acórdão nº 1402-007.550, de 13.11.2025:

MULTA DE OFÍCIO. NÃO CONFISCO. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. PROPORCIONALIDADE.

A multa de ofício constitui penalidade por descumprimento da obrigação tributária principal, cuja aplicação decorre de expressa previsão legal, carecendo competência à autoridade julgadora administrativa para a análise de aspectos constitucionais atinentes ao confisco, à capacidade contributiva e à proporcionalidade das sanções tributárias previstas em Lei.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. CONFISCO. APRECIACÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF 02.

Os percentuais da multa de ofício são determinados expressamente em lei, não dispondo a autoridade julgadora da competência para apreciar questões atinentes à legalidade ou constitucionalidade de normas regularmente inseridas no ordenamento jurídico. A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador, e não ao aplicador da lei.

Acórdão nº 1002-003.812, de 18.07.2025:

MULTA DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo, quando constatada a falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

No presente caso restou comprovada a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração com aplicação da multa de ofício proporcional. Ademais incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício proporcional. Logo não cabe razão à Recorrente.

Está registrado no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/01 nº 101-004.572, de 127.11.2020, e-fls. 5491-5499, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

3. Do descabimento do cômputo de juros de mora sobre a multa de ofício. Conforme relatado, alega a impugnante a inexistência de previsão legal para a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Não assiste razão à impugnante.

Inicialmente, importa registrar que a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio, do qual consta a indicação de juros apenas sobre o valor principal.

Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal e multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.

Não obstante, registre-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 [...].

Ora, a multa de ofício é débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, portanto, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

A jurisprudência administrativa corrobora esse entendimento, conforme o enunciado nº 108 da súmula de jurisprudência do CARF:

Súmula CARF 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Com efeito, nos termos do art. 113 do CTN:

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

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

Assim, na medida em que a penalidade aplicada ao sujeito passivo por inadimplência integra o objeto da relação obrigacional, ou seja, é parte do direito de crédito detido pela Fazenda contra o sujeito passivo, é cristalino que, em contrapartida, integra os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, consoante art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

O vocábulo decorrente inserido no art. 61 tem a conotação de relacionado aos tributos, assim como é a multa decorrente da inadimplência (qualificada ou

simples). Não cabe interpretá-lo como significando com a natureza de tributos e contribuições. Nessa segunda interpretação, a própria inserção do vocábulo decorrente no texto legal, seria dispensável.

Nesse sentido, a lei ordinária nada mais fez do que repetir os termos do art. 161 do CTN:

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

Por conta das definições veiculadas pelo CTN, a penalidade pecuniária decorrente da infração integra a obrigação principal e, por conseguinte, compartilha com o tributo também a natureza do crédito e do débito do sujeito passivo.

Rejeito, pois, as alegações da impugnante neste item tão somente em relação aos juros sobre a multa de ofício devidos no auto de infração de IRPJ. (g.n.)

Assim sendo, o Acórdão da 2ª Turma da DRJ/01 nº 101-004.572, de 127.11.2020, e-fls. 5491-5499, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. Logo não cabe razão à Recorrente.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravio em Recurso Especial nº 2554882/SP) (STJ, AREsp 2554882/SP, 2024).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação

ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Lançamento Reflexo

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva