



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16539.720014/2014-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.462 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2016
Matéria Auto de Infração
Recorrente IBM BRASIL-INDUSTRIA MAQUINAS E SERVICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A mudança de critério jurídico vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional pressupõe a existência de dois ou mais lançamentos fundados em premissas distintas. A inexistência de lançamento anterior não gera conflito positivo e em nada ofende o dispositivo legal, sendo de rigor a autuação sempre que presentes os requisitos vinculantes do artigo 142 do mesmo diploma legal.

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

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

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

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

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, José Roberto e Ronaldo Apelbaum, que lhe davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, José Roberto Adelino da Silva, Ester Marques Lins de Sousa, Eva Maria Los, Ronaldo Apelbaum e José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de IRPJ e CSLL lavrados contra a empresa em epígrafe e relativos à indedutibilidade de royalties no ano-calendário de 2009.

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

*Em ação fiscal direta, a empresa acima qualificada foi autuada em 14/11/2014, a recolher ou impugnar os créditos tributários no valor de **R\$ 422.768.828,16**, a título de Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica (IRPJ) e **R\$ 152.196.778,14** de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), incluídos nesses totais multas e juros de mora calculados até 11/2014.*

O enquadramento legal para o Auto de Infração do IRPJ abrange os arts. 3º da Lei nº 9.249/95, arts. 247, 249 e 353, I do RIR/99; para a CSLL, art. 71, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, 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 e art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

Conforme descrição dos fatos, a fiscalização verificou em levantamento documental (fls. 96/101), relativamente ao período encerrado em 31 de dezembro de 2009, as seguintes irregularidades:

4.1. Não adição de despesas indedutíveis ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL.

4.1.1. IRPJ – Indedutibilidade de Royalties pagos a acionistas ou pessoas ligadas;

1) as despesas de licença de uso de software, configurando royalties de natureza de direito autoral, encontram-se na regra geral e são indedutíveis quando pagas a sócios, de acordo com art. 353, I, do RIR/99;

2) No caso em questão, as remessas decorrentes dos gastos com licença de uso software foram pagas a International Business Machines Corporation (USA) e não as sócias IBM Américas Holding LLC (USA-Delaware) e IBM World Trade Asia Corporation (USA). Porém, essas duas últimas empresas pertencem a primeira empresa citada e constituem o mesmo grupo econômico;

3) a IBM Brasil Indústria, Máquinas e Serviços Ltda. é uma subsidiária integral da International Business Machines Corporation (USA), através de sua sócia majoritária IBM Americas Holding LLC (USA-Delaware);

4) Esclarece-se ainda que todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais controladas pela Internacional Business Machines Corporation (IBM);

5) Com efeito, restringir o alcance do artigo 71 da Lei n.º 4.506, de 1964, e admitir que o resultado expressamente vedado em lei (pagamento de royalties a sócios) seja atingido por via oblíqua, por meio de empresa do mesmo grupo, não tem coerência com o objetivo do artigo em questão; e,

6) Diante do exposto, cabe adicionar ao Lucro Real os custos com licenciamento para uso de software, no total de R\$ 767.136.324,03, uma vez que tais despesas são indedutíveis, nos termos do art. 353, I, do RIR/99.

CSLL – Indedutibilidade de Royalties pagos a acionistas ou pessoas ligadas:

1) Repisando, esta fiscalização considera que o inciso I do art. 353 do RIR/99 veda, de forma ampla, a destinação de royalties em benefício de sócios e de empresas do mesmo grupo econômico e

2) Desta forma, as despesas com licenças de Software, no montante de R\$ 767.136.324,03, não são dedutíveis para fins de apuração da CSLL do ano-calendário de 2009, nos termos do art. 2º da Lei n.º 7.689, de 1988, alterado pelo art. 2º da lei n.º 8.034, 1990; do art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, com redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995; e art. 28 da Lei n.º 9.430, de 1996, razão pela qual cabe adicionar de ofício o referido valor à base de cálculo da contribuição e lançar o crédito tributário correspondente.

Cientificada do feito em 26/11/2014 (fl.118), apresenta, em 24/12/2014, impugnação, de fls. 124/171, para todos os efeitos, arguindo, em síntese, o seguinte:

- Violação do art. 146 do CTN: Não pode a Fiscalização lavrar Autos de Infração utilizando-se de critérios diversos de procedimentos de períodos anteriores, pois implica em modificação de critério jurídico só permitido para fatos geradores posteriores à sua implementação;*
- A lei nº 9.609/98 não limita a autoria dos programas de computador a pessoas físicas;*
- É protegido o direito autoral de programas de computador cuja titularidade pertença à pessoa jurídica estrangeira;*
- O art. 5º do Decreto nº 75.699/75 assegura aos titulares dos direitos autorais estrangeiros os mesmos direitos assegurados aos titulares nacionais independentemente de formalidades;*
- As despesas assumidas pela interessada com o contrato de licenciamento de software firmado com a IBM americana não podem ser consideradas como royalties;*
- Não são equiparados a royalties os pagamentos a título de exploração de direito autoral efetuados ao próprio criador do bem ou da obra nos termos do art. 22, alínea “d” da Lei nº 4.506/64, portanto se constituindo despesa dedutível nos termos do art. 299 do RIR/99;*
- As despesas incorridas com o contrato de licenciamento de software firmado com a IBM são dedutíveis por representarem uma despesa necessária;*
- O art. 71, § único, alínea “d” da Lei nº 4.506/64 não impede a dedução de despesas de royalties pagas a sócios pessoa jurídica, tornando o art. 353, I do RIR/99 ilegal;*
- O art. 353, I do RIR/99 extrapolou o art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/64, dada a sua inferior hierarquia;*
- A vedação do art. 71, § único, “d” da Lei nº 4.506/64 não atinge os pagamentos efetuados a título de royalties a sócio pessoa jurídica;*
- Não é aplicável a vedação contida no art. 71, § único, alínea “d” da Lei nº 4.506/64 e art. 353, I, do RIR/99 a royalties pagos a pessoas jurídicas controladas indiretas. A International Business Machines Corporation não é sua sócia;*
- É inaplicável a regra de dedutibilidade de royalties ao cálculo da CSLL;*
- Não é permitida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;*
- Os juros somente se aplicam aos tributos e contribuições e não são extensíveis às penalidades.*

Em sessão de 12 de março de 2015 a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve os créditos lançados.

Com a ciência da decisão, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação.

Por seu turno, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, de fls. 394 e seguintes.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

Conquanto a questão central em debate seja a natureza jurídica dos pagamentos efetuados e a possibilidade ou não de sua dedutibilidade como despesas, a defesa apresenta diversos argumentos, que serão analisados de forma tópica.

1. Da mudança de critério jurídico, em ofensa ao artigo 146 do CTN

O artigo 146 do Código Tributário Nacional estabelece que:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

De se notar que o comando normativo diz respeito ao **ato do lançamento** (o que se depreende, inclusive, do próprio capítulo em que redigido) e, nesse sentido, não há qualquer obstáculo para que, em períodos subsequentes, ocorra mudança nos fundamentos da autuação.

Cada lançamento é independente no tempo e no espaço, da mesma forma como são os atos administrativos que os veiculam no mundo real. Para tributos distintos ou períodos de apuração diferentes nada impede que os fundamentos da autuação sejam também alterados, até porque o direito funciona de modo dialético e em constante mutação, inclusive de ordem interpretativa.

O que se deve garantir é o pleno conhecimento dos fundamentos legais e fáticos da autuação, para que o Contribuinte, devidamente intimado, possa exercer as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Ressalte-se, nesse cenário, o comando exarado pelo artigo 144, do Código Tributário Nacional, que integra o mesmo capítulo sobre lançamento:

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.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (grifamos)

A análise sistemática do Código não apenas autoriza, mas determina que a fiscalização atue de forma compatível com o ordenamento, em respeito às decisões judiciais vinculantes e de acordo com o entendimento atualizado da administração tributária. A autoridade fiscal tem o dever funcional de apurar a matéria tributável no período sob auditoria, valendo-se de todos os mecanismos e procedimentos permitidos pela legislação, ainda que posteriores ao fato gerador.

O que se altera, nesse caso, é a **percepção do fato** e não o fato em si, sem qualquer prejuízo para o Contribuinte, desde que as autuações estejam devidamente fundamentadas.

Por diversas vezes surgem portarias, instruções normativas e outros atos administrativos que conferem a determinadas situações entendimento e procedimentos distintos daqueles anteriormente adotados e isso em nada prejudica futuros lançamentos, ainda que efetuados a partir de premissas até então não utilizadas. No mesmo sentido, a superveniência de decisão judicial pode alterar, pela força vinculante, o entendimento das autoridades tributárias, sem qualquer prejuízo para o exercício futuro da atividade fiscal.

No caso em tela, os fundamentos dos lançamentos constam dos Autos de Infração e do Termo de Verificação e permitem a compreensão da matéria autuada e o exercício da ampla defesa, de sorte que inexistente qualquer vício ou nulidade que os maculem.

O fato de a contribuinte não ter sido autuada em períodos anteriores, como aduz, em nada altera a obrigação de fazê-lo posteriormente, sempre que presentes os requisitos para o lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN.

O que não se admite é a **coexistência de duas ou mais autuações, para o mesmo período, baseadas em critérios diferentes.**

Nesse sentido, veja-se, a título de exemplo, recente decisão deste Conselho:

Nº Acórdão: 1402-002.158 - Contribuinte: VIVO S.A.

Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto - 06/04/2016

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Para caracterização da alteração de critério jurídico faz-se necessário a existência de duas exigências baseadas em critérios distintos. Não caracteriza mudança de critério jurídico o primeiro lançamento realizado sobre determinado fato. Além disso, não há que se falar em ofensa ao art. 146 do CTN se o lançamento contestado diz respeito a fatos geradores anteriores ao procedimento fiscal inicial citado pela Recorrente como paradigma para fins de aplicação de tal dispositivo legal. (grifamos)

No caso sob análise não há conflito entre lançamentos, mas sim entendimento diferente daquele esposado em fiscalizações anteriores, **que não autuaram a empresa**. Ora, o racional da norma busca evitar o **conflito positivo** entre dois lançamentos com fundamentos diferentes, mas certamente não alcança as hipóteses em *que não houve lançamento anterior*, até porque resta evidente que a ausência de lançamento sequer possibilita a ocorrência de conflito.

Na hipótese de a fiscalização não autuar períodos anteriores, é evidente que a ausência de lançamento não revela manifestação de critério jurídico, em **sentido positivo** (note-se que o CTN condena a mudança nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa *no exercício do lançamento*). Ora, se lançamento não houve inexistente mudança de critério, de sorte que a restrição sequer pode ser aplicada.

E, apenas para argumentar, ainda que se pudesse extrair do nada algum critério ou sentido jurídico, convém ressaltar que o lançamento em debate diz respeito ao ano-calendário de 2009 e cuida, portanto, de fatos geradores posteriores ao encerramento dos procedimentos fiscais em que não houve autuação.

Não há, portanto, como acolher a preliminar suscitada pela Recorrente.

2. Da questão dos direitos autorais

Aduz a Recorrente que a legislação brasileira prevê a possibilidade de que os direitos autorais pertençam a pessoa jurídica e que os programas de computador (software) são a eles equiparados.

Contudo, os diversos artigos citados pela Recorrente parecem indicar **sentido interpretativo diverso** daquele atribuído pela interessada.

Vejamos.

A primeira tese trazida pela Recorrente defende que o artigo 11 da Lei n. 9.610/98 reconhece a possibilidade de que pessoas jurídicas **sejam autoras** de obras literárias, artísticas ou científicas e que, por força do artigo 2º da Lei n. 9.609/98 igual tratamento deve ser conferido nos casos de programas de computador:

Lei n. 9.610/98

*Art. 11. Autor é a **pessoa física** criadora de obra literária, artística ou científica.*

*Parágrafo único. A **proteção concedida ao autor** poderá aplicar-se às **pessoas jurídicas** nos casos previstos nesta Lei.*

Lei n. 9.609/98

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

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

Nota-se, à evidência, que a interpretação laborada pela Recorrente não condiz com os dispositivos legais indicados.

De plano, a simples leitura do artigo 11 demonstra que o conceito de autor é inequívoco e não deixa margem para dúvidas: **autor é sempre a pessoa física, o indivíduo** que a partir de seu gênio ou criatividade manifesta, de forma particular, uma ideia (a autoria não é ideia, mas sim a sua expressão).

Sabemos que a construção normativa no Brasil sempre parte do *caput* (que traz a regra geral) para os incisos ou parágrafos, que veiculam situações especiais, mas nunca no sentido oposto.

Nota-se que a dicção do parágrafo **não reconhece** que os autores possam ser pessoas jurídicas; em verdade, a norma permite que a proteção concedida ao autor, pessoa física, **possa ser estendida** às pessoas jurídicas, e ainda assim somente nos casos previstos na própria Lei n. 9.610/98.

E nem poderia ser diferente, posto que se as pessoas jurídicas pudessem ser autoras sequer haveria necessidade do parágrafo; afinal, se pudessem assumir a condição de autoras gozariam automaticamente do direito inerente a esta condição e não precisariam que determinada proteção ou benefício lhes fosse estendido.

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

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

Existe nítida distinção entre os conceitos de ser autor da obra e ser titular dos seus direitos. Quando alguém escreve um livro certamente se enquadra como autor, mas ao

assinar um contrato de publicação com a editora transfere a esta os direitos patrimoniais para a sua exploração, circunstância expressamente prevista na Convenção de Berna, que reconhece a diferença entre autoria e titularidade nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

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

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

Art. 3º Os programas de computador poderão, a critério do titular, ser registrados em órgão ou entidade a ser designado por ato do Poder Executivo, por iniciativa do Ministério responsável pela política de ciência e tecnologia.

§ 1º O pedido de registro estabelecido neste artigo deverá conter, pelo menos, as seguintes informações:

I - os dados referentes ao autor do programa de computador e ao titular, se distinto do autor, sejam pessoas físicas ou jurídicas;

(...)

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

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

Ademais, sem prejuízo de todos os argumentos já apresentados, ressaltamos, por oportuno, que em nenhum momento a legislação brasileira indica que o **conceito de autor** previsto na Lei n. 9.610/98 é o mesmo daquele previsto para os programas de computador. Tanto assim que as duas normas são distintas e fazem ressalvas ao seu campo de aplicação, como se constata dos artigos já transcritos.

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

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

A obviedade dessa circunstância não passou despercebida pela melhor doutrina.

Ressalte-se, por todos, a posição de Denis Borges Barbosa (provavelmente o maior especialista brasileiro no assunto, recentemente falecido)¹:

O regime de proteção dos programas de computador segue, em parte, o da Lei 9.610/98, que protege no Brasil os Direitos Autorais. No entanto, com as muitas alterações introduzidas pela Lei 9.609/98 e a natureza claramente tecnológica dos programas de computador, inegavelmente estamos, na Lei em vigor, na presença de um tertius genus, à maneira de certos Direitos Conexos, cuja regulação acompanha talvez, na esfera internacional, o da Convenção de Berna - vale dizer, o da matriz internacional dos Direitos Autorais - no que com ela não contraste.

(...)

Em terceiro lugar, porque evidenciam a impropriedade de um regime autoral puro para a proteção dos programas de computador, guiando o intérprete quanto as normas da Lei Autoral que merecerão aplicação subsidiária à presente lei.

(...)

Com efeito, as leis de cunho autoral convivem há muito com as leis de patente, por exemplo, no campo do design, com a parte artística de uma padronagem restando sob o Direito Autoral, e sua aplicação industrial cabendo à patente própria - hoje o registro de desenho industrial sob a Lei 9.279/96. Assim, a expressão de um programa pode restar sob a Lei do Software, enquanto que o uso do programa para fins de utilidade

¹ Denis Borges Barbosa, A Proteção do Software, disponível em <http://denisbarbosa.addr.com/arquivos/200/propriedade/77.doc>

industrial, inclusive os conceitos e idéias que subjazem ao algoritmo, podem incidir sob a tutela da lei patentária.

Nem o fim estético, literário, artístico ou musical, transfere o programa para o regime geral da lei autoral. A existência de um fim determinado - qualquer seja ele - é requisito de proteção sob a Lei do Software, mas não modifica a natureza da proteção, que será sempre a da lei específica. (grifamos)

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

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

Neste caso, quem é o autor?

Não há dúvidas sobre isso. Os autoralistas são unânimes em reconhecer unicamente na pessoa física a capacidade para criar a obra de arte e engenho. Este é o pensamento predominante, especialmente nos países cujo ordenamento jurídico segue as concepções romano-germânicas. (...)

A lei brasileira protege a empresa, pessoa jurídica, como titular de direitos autorais, mas não como autora. Além disso, é necessário considerar que a Lei nº 9.610/1998 excluiu a figura da obra de arte criada em função de contrato de trabalho ou sob encomenda, o que torna o autor, definitivamente, titular originário dos direitos sobre a obra que criou. Não há mais a figura da obra criada por encomenda ou sob contrato de trabalho, embora no art. 54 encontre-se referência à obra futura. (CABRAL, Plínio. A lei de direitos autorais: comentários . 5. ed. São Paulo: Rideel, 2009, p. 66-67).

E prossegue o Acórdão:

*No entanto, a partir dessa constatação, que decorre da situação especial de relação empregatícia, **nenhum outro direito adquire a empresa nesse relacionamento.***

*Assim, de um lado, remanescem na esfera dos autos os direitos **morais** e todos os demais direitos patrimoniais não alcançados por sua atuação específica (dessa forma, não pode a empresa de televisão, depois, sem autorização expressa, extrair novas cópias e locá-las ou vendê-las, ou, ainda, transferir a outras a exibição; não pode a empresa jornalística publicar depois, em outros veículos, os trabalhos feitos para jornal; ou a empresa cinematográfica dispor do filme para finalidades outras), **a menos que os transfira por meio de contratos adequados, que, de qualquer modo, serão sempre entendidos nos seus estritos***

limites, obedecidos sempre os direitos morais. (BITTAR, Carlos Alberto. *Direito de autor*. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 64).

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

Nesse passo, mesmo que a referida produção de espírito tenha sido escrita no âmbito de seu dever funcional, o autor/empregado continua sendo o detentor dos direitos autorais, cabendo até mesmo ao empregador, caso pretenda explorar a obra, obter autorização expressa para a sua utilização (LDA, art. 29), sob pena de responsabilização.

Portanto, diante da autonomia privada, poderá o autor ceder o direito de exploração econômica da obra ao empregador ou terceiro, isto é, a titularidade poderá ser adquirida por terceiros, seja em virtude de sucessão, pelo fato da morte, seja em razão do contrato, por vontade própria, ou ainda por disposição legal, ressalvando os direitos morais do autor que, por serem inalienáveis, irrenunciáveis e indisponíveis, irão se manter com o criador material da obra, que continuará com o direito de ver reconhecida a sua autoria na criação estética decorrente da paternidade” (grifamos).

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

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

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

(...)

XII - os programas de computador;

(...)

*§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação **específica**, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis. (grifamos)*

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

Apenas a título de arremate, convém ainda ressaltar que a Recorrente **não demonstrou**, ao longo do processo, a autoria dos softwares objeto da autuação. Conquanto se possa admitir, por ser razoável, que os softwares são de sua titularidade, à luz dos contratos

celebrados e colacionados aos autos, em nenhum momento se faz prova da autoria dos respectivos códigos e expressões.

Aliás, nem se sabe, ao certo, quais seriam esses softwares e sob quais circunstâncias teriam sido desenvolvidos. Como o ônus da prova caberia ao interessado, percebe-se que a Recorrente não logrou êxito em demonstrar tal circunstância, essencial para a sua pretensão, ao menos nos próprios termos por ela defendidos.

Isso porque a defesa se ancora na tese de que os direitos de autor, recebidos a este título pelo criador da obra, **não seriam royalties** e, portanto, poderiam ser deduzidos na apuração do IRPJ e da CSLL, conforme disposto no artigo 22, "d", da Lei n. 4.506/64, cuja análise pormenorizada será efetuada no tópico seguinte:

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. (grifamos)

3. Da questão dos royalties

A fiscalização glosou as despesas relativas ao licenciamento dos softwares por considerá-las indedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Entendeu a autoridade fiscal que as despesas relativas à licença de uso de software configuram royalties com natureza de direito autoral e estariam incluídas na regra geral de indedutibilidade quando pagas a sócios, de acordo com art. 353, I, do RIR/99:

Compulsando a documentação acostada aos autos (ver planilha "RESUMO_2009_2010.xls"), verifica-se que a empresa registra, entre seus dispêndios, despesas de royalties decorrentes da exploração: i) de invenções, processos e fórmulas de fabricação e ii) de direitos autorais.

De forma mais precisa, as despesas denominadas pela contribuinte como "Royalties" e decorrentes de contratos averbados no INPI, por se tratar de operações com transferência de tecnologia enquadram-se na alínea "c" do dispositivo citado: "uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio". Já as despesas registradas como Licenças para uso de software caracterizam exploração de direitos autorais, conforme Lei n. 7.646, de 1987, e a superveniente Lei n. 9.609, de 1998.

Como qualquer despesa, a dedução de dispêndios com royalties é admitida quando necessárias para que a empresa mantenha o uso ou fruição do direito que produz o rendimento (art. 352 do RIR/99).

A legislação define o conceito de *royalties* a partir do artigo 22 da Lei n. 4.506/64:

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

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

Caracterizada a figura dos *royalties*, o artigo 71 da própria Lei n. 4.506/64 destaca as hipóteses em que os pagamentos seriam indedutíveis, conforme retratado no artigo 353 do Regulamento do 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;

(...)

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:

(...)

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;

(...)

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 n.º 8.383, de 1991, art. 50).

Com base nos dispositivos legais acima a autoridade fiscal glosou parte das despesas incorridas pela Recorrente, a partir dos seguintes fundamentos:

No que tange às despesas registradas a título de royalties pela contribuinte e referentes à exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio, verifica-se que os correspondentes contratos incluem transferência de tecnologia e encontram-se averbados no INPI, motivo pelo qual sua dedução é excepcionalmente permitida, nos termos do parágrafo único do mencionado artigo 353 do RIR/99, independente do pagamento ser efetuado a pessoa ligada.

Por sua vez, as despesas de licença de uso de software, configurando royalties de natureza de direito autoral, encontram-se na regra geral e são indedutíveis quando pagas a sócios, de acordo com art. 353, I, do RIR/99.

No caso em questão, as remessas decorrentes dos gastos com licença de uso software foram pagas a International Business Machines Corporation (USA) e não as sócias IBM Americas Holding LLC (USA-Delaware) e IBM World Trade Asia Corporation (USA). Porém, essas duas últimas empresas pertencem a primeira empresa citada e constituem o mesmo grupo econômico.

Registre-se que, conforme se depreende de pesquisa realizada na internet, a IBM Brasil Indústria, Máquinas e Serviços Ltda é uma subsidiária integral da International Business Machines Corporation (USA), através de sua sócia majoritária IBM Americas Holding LLC (USA - Delaware).

Tal fato também foi admitido pela contribuinte em sua resposta ao Termo de Intimação 1. E esclarece-se ainda que todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais controladas pela Internacional Business Machines Corporation (IBM).

Por outro lado, entende a Recorrente que os pagamentos efetuados ao próprio autor da obra não podem ser enquadrados como royalties.

O ato de licenciar e distribuir programas de computador não se confunde com o ato de editar ou publicar obras literárias; são coisas absolutamente distintas, até porque programas para computadores de grande porte são objeto de **adaptações e alterações, bem como de instalação**, de acordo com as necessidades do cliente (customização), enquanto que obras artísticas ou literárias são sempre editadas *as is*, ou seja, da forma como foram concebidas pelo autor.

Ademais, obras artísticas e literárias não são objeto de licenciamento, mas sim de **edição** ou **publicação**, com a cessão dos respectivos direitos.

A distinção é relevante e plenamente reconhecida pela melhor doutrina²:

A licença é precisamente uma autorização, dada por quem tem o direito sobre o software, para que uma pessoa faça uso do objeto do seu direito. Esta autorização tem um aspecto puramente negativo: o titular do software promete não empregar os seus poderes legais para proibir a pessoa autorizada do uso do objeto do seu direito. Tem, porém, um aspecto positivo, qual seja, o titular dá ao licenciado o direito de explorar o software, com todos os poderes, instrumentos e meios que disto decorram.

(...)

Assim, é concebível também uma cessão de direitos de programa para o Brasil, que não se estenda a outros países; ou do direito de adaptar ou utilizar um programa numa certa máquina, mas não em outra; ou dos direitos sobre alguma versão de um programa, mas não das subseqüentes - desde que não se verifique o abuso de poder econômico, com lesão ao consumidor ou à capacidade de desenvolvimento tecnológico do País.

Na prática comercial e na legislação em vigor, licença e cessão são coisas diversas. Licença é a autorização concedida para a exploração do direito (como no caso de locação de bens físicos), enquanto a cessão é negócio jurídico que afeta o direito em si (como a venda de um apartamento).

(...)

Cabe também aqui lembrar a distinção que se faz entre venda de direitos - a cessão - e "venda" de uma cópia de programa. Ao contrário do que ocorre com um livro, caso em que cessa o poder do autor sobre a cópia vendida (não se imagina que Jorge Amado possa opinar sobre em que estante o leitor guarde Jubiabá...), em cada "venda" de uma cópia do programa pode existir uma licença de uso. É exatamente este o problema que torna singular o exercício tributário quanto aos impostos sobre a circulação do software. (grifamos)

Nesse contexto, destaque-se que o próprio contrato firmado entre as partes (IBM USA e IBM Brasil) e citado pela Recorrente no voluntário (fls. 338), expressamente prevê a **possibilidade de alteração dos programas** em razão das necessidades dos clientes:

"Cláusula Segunda

I. A IBM, pelo prazo deste Contrato garante à IBM Brasil sob os Direitos de Autor da IBM uma licença não exclusiva e os direitos de

² Denis Borges Barbosa, Tipos de Software, Contratos de Software e sua Tributação, disponível em <http://denisbarbosa.addr.com/arquivos/200/propriedade/132.doc>

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

Entendo que a remuneração relativa às cláusulas dos contratos firmados entre as partes se amolda, à perfeição, ao conceito de royalties, posição referendada por tributaristas do porte de Alberto Xavier, que em seu *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Editora Forense, 5ª edição, página 634, assevera:

Objeto de royalties são, repita-se, apenas os casos em que é transferido o uso do direito de propriedade intelectual relativo ao software, como sucede nos casos de transferência parcial de direitos, pelos quais o transmitente, autor do software ou adquirente dos direitos de distribuição e reprodução, coloca tais direitos à disposição de uma terceira pessoa, para que esta os explore comercialmente, notadamente por via de distribuição.

São os contratos de licença ou cessão de direitos de comercialização de programas de computador ou seu desenvolvimento, tributáveis pela lei interna...

Como bem destacado pelo mestre luso, nas **convenções internacionais** destinadas a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal (Convenção Modelo OCDE - artigo 12), aplicáveis no Brasil aos contratos internacionais por força dos artigos 98 do CTN e 997 do RIR/99, os royalties são entendidos como remuneração de qualquer natureza pagos pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, de patentes, marcas de indústria ou de comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, bem como pelo uso ou concessão do uso e equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

Nesse cenário, os contratos de aquisição de direitos relativos a softwares oriundos do exterior e com posterior comercialização no Brasil possuem a natureza de licenciamento de uso de direito autoral e a remuneração neles prevista é efetuada a título de royalties.

Esse entendimento é corroborado pela jurisprudência deste Conselho:

Acórdão 105-16451

Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIO - 2002 REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA NO EXTERIOR PELA CESSÃO DE

DIREITOS DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR E MARCAS - INDEDUTIBILIDADE - As remunerações pagas pela controlada a sua controladora no exterior pela cessão de direitos sobre programas de computador e uso de marcas constituem "royalties" e são indedutíveis para efeito de imposto de renda..” (Processo: 19515.003102/2005-28, Órgão Julgador: Quinta Câmara, Relator: Luís Alberto Bacelar Vidal, Data da Sessão: 23/05/2007)

E no mesmo, sentido, pela Câmara Superior, ao analisar o alcance do artigo 22 da Lei n. 4.506/64:

“... os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, salvo se pago/recebido pelo autor ou criador da obra. Assim, quando uma gravadora, por exemplo, a Sony Pictures, firma contrato com determinado cantor, escritor, diretor etc. e o remunera em decorrência da exploração da obra por eles criada, tais rendimentos não são classificados como royalties. Todavia, quando essa gravadora, detentora dos direitos autorais, o explora e cede a licença para que outras sociedades empresárias explorem essas obras, os rendimentos dessa exploração tem a natureza jurídica de Royalties, nos termos preconizados na alínea “d” transcrita linhas acima.” (Processo: 13896.003705/2002-63, Órgão Julgador: Câmara Superior de Recursos Fiscais; Relator: Henrique Pinheiro Torres, Data da sessão: 06/03/2012).

Por força de todos os argumentos acima, entendo que a remuneração efetuada pela Recorrente configura-se como royalties, sendo correta a qualificação atribuída pela autoridade fiscal.

4. Da indedutibilidade dos royalties - análise e cotejo entre os artigos 71, da Lei n. 4.506/64 e 353, do RIR/99.

Entende a Recorrente que o artigo 353 do RIR, introduzido em 1999, teria extrapolado os limites fixados pelo artigo 71, parágrafo único, alínea "d" da Lei n. 4.506/64. Nesse cenário, não haveria qualquer limitação à dedutibilidade das despesas pagas a pessoas jurídicas, pois a matriz normativa original teria cuidado apenas das hipóteses de pagamento a pessoas físicas.

Penso que não procede o argumento da Recorrente, de que ainda que fossem considerados como royalties, os valores seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, pois a Lei n. 4.506/64 (artigo 71, "d") teria previsto apenas a indedutibilidade dos royalties pagos a pessoas físicas e que o artigo 353 do RIR teria ilegalmente ampliado o conceito legal.

Comparemos os dois dispositivos:

Lei n. 4.506/64

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

(...)

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

(...)

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

--

Decreto n. 3.000/99:

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;

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

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

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

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

Esse entendimento possui respaldo na jurisprudência do CARF, inclusive em recente julgado da Câmara Superior, que ao apreciar questão análoga à dos autos, decidiu a questão, quanto a este ponto, por unanimidade:

Acórdão nº 9101-001.908

ROYALTIES - INDEDUTIBILIDADE - Os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria, que atendam as normas gerais de necessidade, usualidade e normalidade são dedutíveis, exceto se pagos por filial no Brasil em benefício de sua matriz no exterior, ou por sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto. Quaisquer outros royalties, se pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, são indedutíveis." (CSRF. Acórdão nº 9101-001.908. 1T. Rel. Cons. VALMIR SANDRI. Julgado em 13 de maio de 2014)

Nota-se a perfeita identidade fática entre a decisão ao norte e a apreciada neste voto, pois os dois litígios se referem à glosa de despesas em razão de valores pagos a empresa no exterior.

No caso em referência, da contribuinte SAP Brasil Ltda., a fiscalização qualificou como royalties indedutíveis os pagamentos decorrentes do licenciamento do direito de comercialização de softwares, ao contrário da tese defendida pela interessada, de que os valores seriam relativos a direitos autorais. A posição do fisco foi ratificada, por unanimidade, pela Câmara Superior.

E mais: a automática aplicação do comando normativo às pessoas jurídicas, sem qualquer ofensa ao princípio da legalidade ou violação das limitações regulamentares, pode ser encontrada em abalizada doutrina.

Cite-se, a título de exemplo, a posição de Noé Winkler (*Imposto de Renda. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2001, p. 526 e 528*) ao lecionar:

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

O objetivo da lei é evidente, no sentido de impedir o favorecimento desigual, em prejuízo do Estado ou de sócios minoritários. O tema me parece de meridiana clareza e, nesse sentido, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A matéria foi recentemente objeto de apreciação por esta Turma, que no caso Samarco decidiu, **por unanimidade quanto a este ponto, pela indedutibilidade dos royalties pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas** (Acórdão 1201.001.406, de 06 de abril de 2016).

Inexiste, portanto, qualquer ilegalidade ou vício na norma veiculada pelo artigo 353 do RIR/99, quando cotejado com as disposições do artigo 71, da Lei n. 4.506/64.

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

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

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

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

Ante tal quadro, negar aplicação à norma porque formalmente a beneficiária não figura como sócia, embora a empresa brasileira seja, indiretamente, sua subsidiária integral, como bem posto pela decisão de piso, seria negar o mínimo essencial à preservação da eficácia do normativo em discussão, que corresponde a vedar a dedutibilidade do pagamento royalties

entre pessoas (físicas ou jurídicas) relacionadas com a empresa que os paga.

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

Pois bem.

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

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

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

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

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

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

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

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

Acórdão n.º 1402-000.905

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESA. ROYALTIES.

A luz do art. 71 da Lei 4.506/1964 são indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL as despesas com royalties pagos a outra empresa, em razão da utilização de marca, quando verificado que ambas fazem parte do mesmo grupo econômico. É perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico a restrição à dedutibilidade de custos e despesas das pessoas jurídicas, quando tais encargos operam-se no campo restrito da liberalidade de seus dirigentes. Ou seja, a lei tributária não proíbe a prática de operações mercantis, como a celebrada entre a fiscalizada e seus controladores, mas lhes atribui efeitos próprios no campo de apuração do IRPJ. (Sessão de 14 de março de 2012) (grifamos)

Correto, portanto, o entendimento adotado pela fiscalização.

5. Da aplicabilidade das regras sobre indedutibilidade de royalties ao cálculo da CSLL

Conquanto existam no Conselho posições favoráveis à tese de falta de previsão legal acerca da indedutibilidade dos royalties pagos em relação à CSLL, tenho e já manifestei anteriormente opinião diversa.

Existem vários fundamentos para essa posição.

O primeiro diz respeito ao plano normativo.

A CSLL é originalmente prevista pela Lei n. 7.689/88, que em seu artigo 2º estabelece que a base de cálculo da contribuição será **o resultado do exercício**, antes da provisão para o imposto de renda:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

O comando acima aproxima a estrutura da CSLL à do IRPJ, tema bastante discutido desde a criação da contribuição e que, de forma majoritária, tem receptividade na doutrina e na jurisprudência dos tribunais superiores.

Na esteira de tais manifestações não podemos olvidar, ainda no plano normativo, o comando exarado pelo artigo 57 da Lei n. 8.891/95, com a redação dada pela Lei n. 9.065/95:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

A leitura do dispositivo nos leva a concluir que a metodologia e as regras de apuração para o imposto de renda **são aplicáveis ao cálculo da CSLL** (o que se infere da dicção "mesmas normas de apuração") e que o preceptivo só perderia eficácia se houvesse norma específica, relativa à contribuição, em sentido diverso.

Aliás, os demais parágrafos do artigo 57 corroboram a tese de semelhança entre as duas figuras:

*§ 3º A pessoa jurídica que determinar o **Imposto de Renda** a ser pago em cada mês **com base no lucro real** (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no **lucro líquido ajustado apurado em cada mês**.*

*§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação **com base no lucro real**, a **contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º** será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.*

Igual raciocínio se aplica, ainda, para fins de compensação, conforme dispõe o artigo 58 do mesmo diploma legal:

*Art. 58. Para efeito de **determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro**, o **lucro líquido ajustado** poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.*

Além de fixar idêntica trava para a compensação das bases negativas (em relação ao IRPJ), o comando expressamente menciona que a base de cálculo será o *lucro líquido ajustado*, ou seja, o legislador estabelece para a CSLL o mesmo ponto de partida previsto para o cálculo do lucro real, afinal o lucro é "ajustado" pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda (artigos 250 e 510 do Decreto n. 3.000/99).

Não se trata, portanto, de integração por analogia, figura vedada pelo artigo 108 do CTN no que se refere à exigência de tributos. O que se tem, de fato, é a identidade, prevista em lei, quanto às sistemáticas de apuração da base de cálculo das duas figuras.

Também não se cuida de omissão, pois a lei expressamente configura a base de cálculo do tributo e a aproxima, por equivalência, às regras do IRPJ.

Além dos dispositivos já mencionados não podemos olvidar a regra veiculada pelo artigo 28 da Lei n. 9.430/96:

*Art. 28. Aplicam-se à **apuração da base de cálculo** e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

A pertinência dos comandos normativos ao caso sob análise foi bem delineada pela Fazenda Nacional (grifado no original):

*E cumpre ressaltar que, contrariamente ao defendido pela recorrente, tal disposição importa vedação à dedutibilidade das despesas com pagamento de royalties, na medida em que determina aplicação do art. 1º da Lei n. 9.430/96 à CSLL, que dispõe sobre a apuração do IRPF, estabelecendo que “a partir do ano-calendário de 1997”, o tributo será determinado com observância da “**legislação vigente**”, com as alterações introduzidas pela Lei.*

*Não há dúvida de que o art. 71 da Lei n. 4.506/64 era norma vigente ao tempo da edição da Lei n. 9.430/96 e, pois, pela disposição dos artigos 28 e 1º da Lei n. 9.430/96, **tornou-se aplicável à CSLL.***

Ante o exposto, resta claro que as regras de dedutibilidade da legislação do IRPJ são integralmente aplicáveis na apuração da base de cálculo da CSLL.

Igual posição também já foi objeto de **manifestação da Receita Federal**, especialmente quanto à dedutibilidade das despesas com royalties:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 316, DE 17 DE
NOVEMBRO DE 2014*

DOU de 02/12/2014, seção 1, pág. 10

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ EMENTA: DESPESAS COM ROYALTIES.
DEDUTIBILIDADE. LIMITE APLICÁVEL.*

Para efeito da apuração do Imposto de Renda - IRPJ - e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL -, a dedutibilidade das despesas com royalties está condicionada às regras estabelecidas pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99.

Outro fundamento relevante é o anseio e a posição da própria doutrina, que a todo instante **reafirma a quase identidade** entre os tributos.

Isso ocorre, por exemplo, quando se cogita da extensão dos efeitos dos **tratados internacionais** para evitar a bitributação à CSLL. Na esteira de entendimento doutrinário quase absoluto, sempre defendi a aplicabilidade das regras para evitar a bitributação também para a contribuição, posição igual à de autores de escol e que, recentemente, foi finalmente expressa pelo legislador, nos termos do artigo 11, da Lei n. 13.202/2015.

Conquanto a Receita Federal negasse com veemência a possibilidade de extensão, **toda a doutrina clamava em sentido oposto**, forte no argumento de similitude entre os tributos, circunstância por fim pacificada pelo legislador e justamente numa norma que instituiu o *Programa de Redução de Litígios Tributários* (PRORELIT).

E aqui temos uma questão importante.

Em nome da coerência e de postulados lógicos fundamentais, ou um objeto **guarda identidade com outro ou não guarda**. Não existe espaço para manobras ou variações ao sabor do intérprete, vale dizer, a CSLL não pode ser suficientemente parecida com o IRPJ para que se aplique as regras dos tratados e, ao mesmo tempo, suficientemente diferente para que as regras de dedutibilidade sejam distintas.

O valor do raciocínio está na pertinência e coerência com o sistema e não em modulações de acordo com o interesse em jogo e a vontade do intérprete.

Ademais, não podemos olvidar que a interpretação autêntica veiculada pela Lei n. 13.202/2015, **inclusive com efeitos retroativos** no caso dos tratados celebrados pelo Brasil não pode simplesmente ser desconsiderada. Embora não exista tratado entre Brasil e Estados Unidos (simplesmente porque aquele país não os celebra com quase ninguém), é inegável que a Convenção Modelo da OCDE trata a remuneração em debate nos autos **como royalties** e, por decorrência lógica e jurídica, isso se aplica também à CSLL.

Constata-se que não faltam argumentos e fundamentos para a indedutibilidade dos royalties pagos também em relação à CSLL. Confirmam-na dispositivos legais, o entendimento da doutrina, a recente manifestação do legislador e, por fim, a normativa internacional, de sorte que sua aplicação ao caso concreto não decorre de integração ou analogia, sendo de rigor, portanto, a manutenção do lançamento.

6. Da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

Por fim, diz a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal.

Contudo, parece-me indubitoso que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei n. 9430/96:

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

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

Artigo 5º, § 3º, da Lei n. 9.430/96. As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifamos)

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

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. (grifamos)

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012):

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

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

Confirmando o entendimento esposado, temos a Súmula n. 4 deste Conselho:

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.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator