



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

Processo nº 16682.720169/2015-82
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.063 – 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria DEDUÇÃO DE ROYALTIES
Recorrente IBM BRASIL - INDÚSTRIA MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

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

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias, conforme identificadas pela recorrente:

- 1- Violação ao artigo 146 do CTN - Mudança de critério jurídico;
- 2- Não são equiparados a royalties os pagamentos a título de exploração de direito autoral efetuados ao próprio criador do bem ou da obra, inclusive pessoa jurídica, nos termos do artigo 22, alínea "d", da Lei 4.506/64;
- 3- O artigo 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506/64 não veda a dedução dos royalties pagos a sócios pessoa jurídica - ilegalidade do art. 353, inciso I, do RIR/99; e
- 4- Inaplicabilidade das regras de dedutibilidade de royalties ao cálculo da CSLL.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação às matérias constantes dos itens "2" e "3" acima indicados. Houve negativa de seguimento em relação às matérias tratadas nos itens "1" e "4", conforme o despacho exarado em 30/09/2016 pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Na sequência, a contribuinte apresentou agravo contra o exame de admissibilidade, e esse agravo foi parcialmente acolhido pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que deu seguimento ao recurso também para a matéria tratada no item "4", mas confirmou a negativa de seguimento para a matéria do item "1", em caráter definitivo, conforme o despacho exarado em 28/11/2016.

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1201-001.463, de 09/08/2016, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário anteriormente apresentado pela contribuinte.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

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.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente às matérias acima mencionadas.

Quanto às matérias admitidas do recurso, a contribuinte desenvolve os argumentos apresentados a seguir:

ANÁLISE DE MÉRITO QUANTO À NÃO EQUIPARAÇÃO A ROYALTIES DOS PAGAMENTOS A TÍTULO DE EXPLORAÇÃO DE DIREITO AUTORAL EFETUADOS AO PRÓPRIO CRIADOR DO BEM OU DA OBRA, INCLUSIVE PESSOA JURÍDICA, NOS TERMOS DO ARTIGO 22, ALÍNEA "D" DA LEI 4.506/64

- por expressa disposição do artigo 22, "d", da Lei 4.506/64 não são classificados como royalties para fins fiscais os rendimentos oriundos da exploração de direitos autorais quando pagos ao próprio autor ou criador da obra que lhe gerar referidos direitos, sendo justamente o que ocorre no caso concreto em relação aos softwares licenciados pela IBM americana para a Recorrente;

- no acórdão recorrido, no entanto, foi entendido que os contratos firmados com a referida empresa americana possuiriam a natureza de licenciamento de uso de direito autoral, cuja remuneração seria efetuada a título de royalties;

- no entanto, a prevalecer o entendimento acima far-se-á, em última instância, letra morta do comando normativo que se extrai do artigo 22, "d" da Lei 4.506/64, cuja aplicação no caso concreto é impositiva na medida em que no próprio contrato firmado pela Recorrente estão definidos na cláusula primeira, itens 4 e 6, como direitos autorais da IBM americana os programas protegidos pela *Copyright IBM* em relação aos quais esta tenha ou venha a ter direitos de licenciar ou sublicenciar:

4. Direitos de Autor da IBM significam todos e quaisquer direitos autorais sobre ou referentes a obras artísticas ou literárias, incluindo Programas, desde que válidos no Brasil, para os quais a IBM tem ou poderá vir a ter direito de licenciar ou sublicenciar uma subsidiária,

6. Programas da IBM significam programas protegidos pela inscrição de Copyright IBM, que são comercializados pela IBM ou suas Subsidiárias, e que são licenciados, autorizados ou de qualquer outra forma fornecidos para a IBM Brasil através deste Contrato.

- nesse contexto, é irretocável a conclusão de Marco Aurélio Greco no sentido de que *"os pagamentos feitos a título de licenciamento e distribuição de software ao seu autor (pessoa física ou jurídica, domiciliada no Exterior) estão enquadrados na ressalva ao conceito de royalty prevista na parte final da alínea 'd' do artigo 22 da Lei n. 4.506/64";*

- neste contexto, a Recorrente pede vênias ainda para citar outro decisório da 8ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 108-01.502) no qual foi também entendido que em situações em que o pagamento do direito autoral for percebido pelo próprio autor ou criador da obra não estará configurada situação de royalty, nos precisos moldes estabelecidos pelo artigo 22, alínea "d", da Lei 4506/64;

- nem se alegue, tal como consta também do v. acórdão recorrido, que a regra da alínea 'd' do artigo 22 da Lei n. 4.506/64 não se aplicaria ao caso concreto porque, por uma particular interpretação das Leis 9.609/98 e 9.610/98 que tratam de direitos autorais no Brasil a IBM americana, na condição de pessoa jurídica, poderia ser *"titular de direitos patrimoniais,*

mas nunca considerada como criadora da obra intelectual." É o que consta no r. acórdão: [...];

- com a vênia devida, a interpretação dada pelo v. acórdão recorrido às referidas leis não poderia se mostrar mais equivocada e, ao mesmo passo, tão distante da realidade que hoje se verifica na indústria de programas de computador;

- com efeito, a Recorrente já demonstrou que a Lei nº 9.610/98, que alterou, atualizou e consolidou a legislação sobre direitos autorais, incluiu expressamente dentre as *obras intelectuais protegidas* os programas de computador (*softwares*) (art. 7º, inciso XII);

- ao seu turno, ao regular a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, a Lei nº 9.609, de 19/02/1998, expressamente estendeu aos programas de computador *"o regime de proteção à propriedade intelectual (...) conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País (...)"*, afastando qualquer dúvida acerca da aplicação da Lei nº 9.610/98 aos *softwares*;

- nesse contexto, ao contrário do que entendido no v. acórdão recorrido, deve ser compreendido o artigo 11 da referida Lei nº 9.610/98 que define como *"autor"* *"a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica"*, estendendo expressamente a proteção que lhe é concedida às pessoas jurídicas (parágrafo único);

- além disso, a interpretação sistemática das Leis nº 9.609/98 e 9.610/98 revela que, ao tratarem do autor, não fizeram qualquer restrição ou ressalva sobre a possibilidade dele ser uma pessoa jurídica, bem como que a distinção apresentada no acórdão recorrido acerca dos conceitos de *"autor"* e *"titular de direitos autorais"* é nada mais do que, com a vênia devida, uma descabida elucubração do ilustre relator do acórdão recorrido;

- isto porque, não há dúvidas de que o artigo 3º, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.609/98 reconhece expressamente que o autor do programa de computador pode ser uma pessoa jurídica, e não apenas detentor de direitos autorais, quando determina que o pedido de registro deve conter *"os dados referentes ao autor do programa de computador e ao titular, se distinto do autor, sejam pessoas físicas ou jurídicas"* (destaques da Recorrente);

- reforça esse entendimento o conceito de *"obra coletiva"*, inserto no art. 5º da Lei nº 9.610/98, o qual compreende aquela *"criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma"*;

- neste contexto, ressaltando que na atualidade a criação e o comércio dos mais avançados programas de computador estão associados a nomes de multinacionais que conquistaram o mercado e não à desconhecida figura de qualquer pessoa física, de grande contribuição é a parte do texto abaixo transcrita, de autoria de José de Oliveira Ascensão, professor catedrático da Faculdade de Direito de Lisboa:

"Reforça-se consideravelmente a posição da empresa, o que é uma constante do regime criado para os programas de computador em todo o mundo. Na realidade, na produção de programas de computador a posição das grandes empresas é fundamental. Basta pensar que ninguém conhece um programa

por ser do Sr. X, mas por ser da Apple, ou Microsoft. " (Direito Autoral. 2a Ed. Rio de Janeiro Ed. Renovar, 1997)

- os dizeres de Marco Aurélio Greco, em seu parecer já citado (doc. 01), são precisos neste sentido:

"(...)

Em suma, no mundo moderno, especialmente em softwares de grande porte ou alta complexidade, sua elaboração exige pessoas que se encontram nas mais diversas partes da Terra e que todas trabalhem em plena sintonia de objetivos, tempo, desempenho e resultado.

Isto supõe uma organização empresarial que os reúna e dê sentido às suas atividades pontuais, a partir da concepção global do software envolvido. Os desafios nesse campo são muitos e exigem coordenação, sistemas de comunicação, sintonia entre equipes e pessoas no plano profissional, pessoal e cultural etc.

Tudo isto faz com que o efetivo autor da obra final (o software em si) seja a pessoa jurídica que assumiu estas atividades globais e coordenou sua elaboração, forneceu as informações necessárias e os equipamentos para tanto, além de prover sistemas eficientes de comunicação e coordenação, bem como teve a habilidade de superar os impasses e desafios que daí surgiram.

A capacidade de coordenação, concepção, sintonia e orientação dos diversos participantes no mundo todo são inegavelmente uma expressão de exercício de capacidade criadora da obra final que é desempenhada pela pessoa jurídica como um todo, posto não poder ser atribuída exclusiva e especificamente a nenhuma pessoa física isoladamente considerada. E a existência do organismo empresarial que faz com que a obra seja criada.

Em suma, autor do software não é uma pessoa física isolada, nem a mera somatória de pessoas físicas. Autora do software é a pessoa jurídica que - com sua capacidade empresarial de organização, coordenação, disponibilização de sistemas etc - concebeu e fez com que surgisse o produto final: o software pronto.

(...)"

- de se notar ainda que no v. acórdão recorrido verifica-se a alusão ao acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do RESP nº 1.322.325/DF como suposto paradigma jurisprudencial que teria encerrado a conclusão de que, ainda que desenvolvida sob o vínculo laboral, ou dever funcional, a autoria de determinada obra ou criação deveria necessariamente recair sobre a respectiva pessoa física;

- no entanto, grande parte dos trechos daquele acórdão do Superior Tribunal de Justiça transcritos pelo relator do v. acórdão recorrido são artigos doutrinários de Plínio Cabral e Carlos Bittar, incluídos no decisório com a clara intenção de enriquecê-lo com

elementos para se delimitar em tese a questão da autoria, inclusive em uma relação de emprego;

- a leitura da íntegra do voto do relator daquele acórdão exarado nos autos do RESP nº 1.322.325/DF, contudo, revela que nele não restou decidido que a pessoa física lá Recorrente teria sido reconhecida de fato como a criadora da obra cuja autoria estava reclamando na medida em que, diferentemente do que se extrai da aludida doutrina de Plínio Cabral e Carlos Bittar, faltou-lhe o requisito da criatividade;

- de fato, nenhuma pessoa física poderá ser considerada criadora de determinada obra se a tiver produzido nos estritos parâmetros previamente estabelecidos pelo seu empregador, e com dados também fornecidos por este;

- é justamente o que ocorre no caso concreto já que, na realidade das empresas que atuam na produção de programas de computador, diversas pessoas físicas podem ser contratadas para desenvolver um único software por competências que lhes são próprias, mas sempre agirão circunscritas a dados e parâmetros pré-estabelecidos pelo empregador e, sobretudo, dentro da estrutura por ele fornecida, sem a qual os softwares não seriam jamais produzidos;

- neste sentido o Ministro Luis Felipe Salomão, do Superior Tribunal de Justiça, ao proferir seu voto nos autos do RESP 118962/RJ bem elucidou que *"o direito autoral protege a criação de uma obra, caracterizada como sua exteriorização sob determinada forma, não a idéia em si e nem um tema determinado"*;

- é dizer, na esfera de direito autoral atinente a programas de computador, o objeto de proteção caracterizado como sua exteriorização se revela na forma do software desenvolvido sob os comandos da pessoa jurídica empregadora, que como tal será comercializado no mercado, e não a idéia, ou as idéias eventualmente advindas de pessoas físicas contratadas para o seu desenvolvimento;

- como se vê, portanto, ao contrário do que pretendeu fazer crer o relator do v. acórdão recorrido, no acórdão proferido no RESP nº 1.322.325/DF não foi concluído que a autoria de obras das mais variadas espécies necessariamente seria sempre atribuída a uma pessoa física, ainda que no exercício de um vínculo empregatício, mas sim que a pessoa física lá em questão não poderia ser considerada autora porque lhe faltou o requisito da criatividade, demonstrando, em última análise, que a pretensa regra comporta exceções, tal como aquelas que ocorrem no desenvolvimento e criação de programas de computador;

- e tanto é assim que outros julgados do Superior Tribunal de Justiça expressamente reconhecem que, em ações de pirataria, empresas como Microsoft são reconhecidas como autoras dos softwares pirateados e por isto devem ser indenizadas. Os trechos abaixo transcritos, extraídos do REsp 768783, bem comprovam esta situação: [...];

- ademais, como bem observa Marco Aurélio Greco, *"(...) ainda que, apenas para argumentar, a pessoa jurídica não pudesse ser a autora do software, ainda assim ela, quando menos, seria sua criadora o que também colocaria o caso debaixo da ressalva contida na alínea 'd' do artigo 22 da Lei n. 4.506/64 que se refere a pagamentos feitos 'ao autor ou criador do bem ou obra'"*;

- e nem se alegue ainda, como também constou do acórdão recorrido, que ainda que se admitisse que os softwares em questão pudessem ter a sua autoria creditada a uma pessoa jurídica (IBM americana), *"em nenhum momento se faz prova da autoria dos respectivos códigos e expressões"*, e prossegue o relator para afirmar que 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"*;

- ocorre que a natureza das despesas com licenciamento de uso de programa de computador criado pela International Business Machines Corporation não foi objeto de questionamento pela fiscalização, nem pela DRJ. De fato, como visto acima os pagamentos realizados e objeto de glosa pela fiscalização foram feitos com base em contratos celebrados pela IBM americana nos seguintes termos:

"Cláusula Segunda

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

a) licenciar e distribuir cópias de Programas da IBM para uso de seus Clientes.

(...) "

- nesse contexto, não tendo esta questão jamais sido questionada pela fiscalização, os fatos *"sub judice"* reputam-se incontroversos, sendo descabidas as ponderações acima sustentadas pelo ilustre relator do acórdão recorrido;

- aliás, ao contrário do que afirmado no acórdão recorrido, a teor do que estabelece o artigo 373 inciso I do Novo Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo, o ônus da prova incumbe sempre ao autor do feito, no caso concreto, ao fisco, e eventual "inversão" de tal ônus somente seria possível nas situações previstas em lei;

- evidencia-se, portanto, ao contrário do que entendido pelo v. acórdão recorrido, que nos termos do artigo 22, "d", da Lei 4.506/64, não há que se falar em royalties no caso concreto na medida em que a empresa International Business Machines Corporation é a autora, ou quando menos criadora, do software que licencia para a Recorrente no Brasil, de modo que as despesas incorridas se subsumem à regra do artigo 299 do RIR/99, sendo dedutíveis, pois, por representarem gastos necessários e normais à sua atividade conforme se infere de seu objeto social (doc. 01 da impugnação), *verbis*:

"Artigo 2º - A Sociedade tem por objeto a pesquisa e o desenvolvimento, a indústria, o comércio e os serviços em geral, inclusive importação e exportação; a prestação de serviços de informática, tais como o processamento de dados em geral e outros de natureza correlata; a produção, a comercialização e manutenção de programas de computador; a consultoria na área de informática e a prestação de serviços de integração, instalação e assistência técnica de equipamentos e sistemas de informática; o ensino e treinamento de recursos humanos em serviços de informática; bem

como todas as atividades comerciais e de representação comercial necessárias para o cumprimento de seu objeto social. "

ANÁLISE DE MÉRITO ACERCA DO FATO DE QUE O ART. 71, PARÁGRAFO ÚNICO, ALÍNEA "D", DA LEI Nº 4.506/64 NÃO VEDA A DEDUÇÃO DOS ROYALTIES PAGOS A SÓCIOS PESSOA JURÍDICA - ILEGALIDADE DO ART. 353, INCISO I, DO RIR/99

- de fato, mesmo que se entenda que os valores pagos pela Recorrente à International Business Machines Corporation são royalties, o que se admite apenas para argumentar, a norma insere no art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506/64 não veda a dedução de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas. Confira-se:

"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;

(...) "

- a análise atenta da alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/64 revela que esse dispositivo legal se dirige apenas às pessoas físicas, já que de outro modo ficaria completamente sem sentido a menção feita a "*parentes ou dependentes*", que se refere indistintamente aos sócios e dirigentes de empresas;

- sob o pretexto de regulamentar esse dispositivo legal, contudo, o inciso I do art. 353 do RIR/99 introduziu após a palavra "*sócios*" o aposto "*pessoas físicas ou jurídicas*", que não consta da norma legal, tampouco constava dos Regulamentos anteriores ao de 1994, nada obstante aquela norma seja de 1964. Confira-se:

"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;

(...) "

- parece claro que o atual Regulamento do Imposto de Renda, ao pretender impedir a dedução dos royalties pagos aos sócios pessoas jurídicas extrapolou o conteúdo do art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506/64 o que, dada a sua inferior hierarquia e função instrumental, não poderia fazer, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade;

- no entanto, sobre o tema foi entendido no v. acórdão recorrido que o artigo 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506/64, ao mencionar o termo "sócios", estaria se referindo a qualquer tipo de participação na sociedade, não restrita a pessoas físicas. Confira-se: [...];

- contudo, *data máxima vênia*, a interpretação do artigo 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506/64 feita pelo i. relator do v. acórdão recorrido é manifestamente equivocada, pois desconsidera a integralidade do texto legal, bem como conduz a resultado absurdo, visto que a prevalecer tal interpretação ter-se-ia que admitir que nas hipóteses do artigo 50 da Lei nº 8.383/91, que permite a dedução dos royalties pagos à controladora estrangeira sob certas condições, os mesmos royalties seriam indedutíveis quando pagos à controladora brasileira;

- com o advento desse dispositivo legal, os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio em benefício de pessoa jurídica situada no exterior que detenha participação societária, direta ou indireta, na pessoa jurídica brasileira (Lei nº 4.506/64, art. 71, parágrafo único, alínea "e", item 2) passaram a ser dedutíveis do lucro real sob certas condições;

- sendo assim, se a alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/64 alcançasse os pagamentos feitos a sócios pessoas físicas ou pessoas jurídicas, chegaríamos à conclusão absurda de que os royalties pagos a sócios estrangeiros podem ser deduzidos, ao passo que esses mesmos royalties seriam indedutíveis se pagos à sócia pessoa jurídica brasileira;

- não faz sentido algum supor que o legislador ordinário pretendeu conferir tratamento mais benéfico aos pagamentos de royalties efetuados por empresas brasileiras a seus sócios no exterior do que àqueles feitos por aquelas mesmas empresas a sócios brasileiros;

- assim, parece claro que a intenção do legislador ordinário foi tornar indedutíveis apenas as despesas com royalties pagos a sócios pessoas físicas, já que de outro modo, além de ficar totalmente sem sentido a referência feita a "*parentes ou dependentes*", teríamos que admitir a existência de discriminação legal em detrimento de pagamentos de royalties feitos à sócia brasileira;

- nesse contexto, a única interpretação possível do art. 71 da Lei nº 4.506/64, que estabelece quais são as despesas que não podem ser deduzidas do lucro real, elencando dentre elas os royalties pagos exclusivamente a sócios pessoas físicas (alínea "d"), é no sentido de que a lei pretende claramente evitar que tais pessoas fossem indevidamente beneficiadas com o recebimento de tais valores que, em tese, poderia caracterizar distribuição disfarçada de lucro;

- ademais, não fosse esta a finalidade da alínea "d" do parágrafo único do art. 71, e considerando que esses dispositivo legal veda a dedução de todo e qualquer *royalty* quando pago a sócios, ficariam totalmente sem sentido as previsões da alínea "e", que elenca as hipóteses específicas de indedutibilidade no caso de pagamentos a pessoas jurídicas;

- mais ainda, parece óbvio que se tal alínea "d" estivesse se dirigindo também a sócios pessoas jurídicas teria o legislador feito menção expressa, trazendo termos que lhe são próprios, como, por exemplo, matriz, filial, estabelecimento, controladora, controlada, etc, utilizando-se técnica redacional semelhante à que se verifica na alínea "e";

- os fundamentos acima expostos foram bem apreendidos por Marco Aurélio Greco, conforme se verifica pela análise dos seguintes excertos de seu parecer (doc. 01): [...];

- saliente-se que o acórdão 9101-001.908 da Câmara Superior citado no acórdão recorrido não analisou essa questão, na medida em que se limitou a repetir a expressão constante no art. 353, inciso I, do RIR/99, sem tecer qualquer comentário acerca do conflito existente entre esse dispositivo regulamentar e a alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/64;

- por outro lado, não passou despercebido àquele precedente a contradição que resultaria de se entender incluídas as pessoas jurídicas no inciso I do artigo 353 do RIR/99, face ao disposto no inciso III daquela mesma norma regulamentar. A "solução" dada naquele julgado a esta contradição, contudo, com a máxima vênia, contraria todas as regras conhecidas de hermenêuticas, e não enfrenta a questão da contradição em face do artigo 50 da Lei nº 8.383/91 acima referida;

- por isso, *"data venia"*, não é possível afirmar, como consta do acórdão recorrido, que *"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."*, ainda mais quando se tem em mente que a mesma Câmara Superior de Recursos Fiscais, no já citado e parcialmente transcrito acórdão nº CSRF/01-04.629, enfrentou frontalmente a matéria *"sub judice"* e decidiu que a vedação do artigo 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei 4.506/64 não atinge os pagamentos efetuados a título de royalties a sócio pessoa jurídica;

- de se notar ainda que a jurisprudência de nossos tribunais judiciais não destoa de tal entendimento, sendo o que já decidiu a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça ao entender que se referia apenas a pessoas físicas o artigo 251, alínea "g" do RIR/66 ao tratar como norma de distribuição disfarçada de lucros os empréstimos concedidos a acionista, sócio, dirigente ou participante nos lucros de pessoa jurídica ou aos respectivos parentes ou dependentes por preço menor que o de mercado, *verbis*: [...] (Recurso Especial nº 384.309 - RS 2001/0155932-0 - DJ 27/03/06);

- pelo exposto, não há dúvidas de que na remota hipótese de se considerar royalties as despesas pagas pela Recorrente em razão do contrato firmado com a IBM americana, de todo modo é inquestionável que a vedação trazida pelo artigo 71, parágrafo único, alínea "d" da Lei 4.506/64 não se aplica a pagamentos efetuados a sócios pessoas jurídicas, sendo impositivo também neste tocante a reforma do r. acórdão recorrido;

DEMONSTRAÇÃO DE MÉRITO DA INAPLICABILIDADE DAS REGRAS DE DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES AO CÁLCULO DA CSLL

- de fato, admitindo-se novamente apenas para argumentar, que as despesas pagas pela Recorrente à IBM em razão do contrato de licenciamento de software teriam a natureza jurídica de royalties, de todo modo as regras de dedutibilidade estabelecidas em relação ao cálculo do IRPJ não se aplicam à CSLL;

- com efeito, no lançamento relativo à CSLL o fisco tomou como base a despesa considerada como indedutível pela legislação do IRPJ, que no entanto não repercute no cálculo da CSLL conforme a legislação em vigor;

- de fato, a base de cálculo da CSLL está prevista no artigo 2º da Lei 7.689/88, *verbis*: [...];

- como se vê, a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido parte do resultado do exercício apurado de acordo com os princípios da legislação comercial, e a ela não se aplicam as regras de despesas consideradas indedutíveis para fins de apuração do imposto de renda, ou seja, de despesas efetivas que, por determinação legal, devam ser adicionadas na apuração do lucro real, salvo previsão expressa nesse sentido;

- como já mencionado, no entanto, o i. relator do acórdão recorrido entendeu que a dedução de despesas com royalties seria aplicável também na apuração da base de cálculo da CSLL, e na tentativa de embasar tal entendimento, dentre outros argumentos, foram transcritos os artigos 57, §3º e 4º, e 58 da Lei 8.981/95, bem como o artigo 28 da Lei 9.430/96, cujas redações suportariam a sua conclusão. Confira-se: [...];

- as demais afirmações trazidas sobre esta questão no v. acórdão recorrido enveredaram para situações em que determinados efeitos atinentes ao cálculo do IRPJ são estendidos, por expressa previsão legal, dada *"a quase identidade entre os tributos"*, para o cálculo da CSLL, e para tanto invocou-se como exemplo a extensão dos efeitos dos tratados internacionais para evitar a bitributação àquela contribuição;

- neste sentido, afirma o ilustre relator que *"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"*;

- tais afirmações, ao final, levaram o relator a concluir que *"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"*;

- no entanto, nenhuma das afirmações acima tem o condão de infirmar a realidade de que não há no ordenamento tributário nenhuma norma positivada pelo legislador que tenha vedado a dedução de despesas com royalties da base de cálculo da CSLL, tal como o fez em relação à apuração do lucro real;

- sendo assim, obviamente jamais se poderia admitir que por simples questão de *"coerência"* fosse extensível à apuração da CSLL uma disposição que, pela vontade do legislador, atinge somente o IRPJ, razão pela qual, também neste tocante, deve ser inteiramente reformado o v. acórdão recorrido;

- de fato, ao contrário do que entendido, especificamente a este respeito existem já diversos precedentes do antigo Conselho de Contribuintes e também do CARF que expressamente reconhecem que não se aplica à CSLL a indedutibilidade de despesas com royalties por falta de previsão legal. Confira-se: [...];

- aliás, são diversas as decisões no sentido de que os artigos 57 da Lei 8.981/95 e 28 da Lei 9.430/96 não justificam a aplicação à CSLL de adições previstas especificamente quanto ao IRPJ, *"verbis"*: [...];

- analisando especificamente o invocado artigo 57 da Lei 8.981, entendeu a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que as regras deste dispositivo atinentes ao cálculo do IRPJ não se aplicam por analogia à CSLL uma vez que ele é expresso no sentido que se deve observar a legislação específica desta contribuição para se apurar a sua base de cálculo. Confira-se: [...];

- com efeito, aplicar à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ não significa aplicar as mesmas normas relativas à determinação da base de cálculo (deduções, exclusões e adições);

- na realidade, é fato notório que quando pretende o legislador que uma regra produza efeitos tanto na base de cálculo do IRPJ como da CSLL, assim o determina expressamente, como aliás se verifica na própria Lei nº 8.981/95, que para limitar a compensação de prejuízos em 30% do lucro líquido ajustado dispôs a esse respeito em dois artigos distintos (art. 42 para o IRPJ e art. 58 para a CSLL), prova exatamente o contrário do que sustenta o ilustre relator do v. acórdão recorrido, pois obviamente seria desnecessária tal previsão se o artigo 57 tivesse a extensão pretendida;

- no mesmo sentido, quando se pretendeu estender para a CSLL as normas de tributação da renda em bases universais vigentes para o IRPJ desde a Lei nº 9.249/95, foi necessário que o artigo 21 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 assim expressamente previsse;

- mais uma vez, quando se pretendeu estender para a CSLL as vedações à compensação de prejuízos previstas para o IRPJ pelos artigos 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 (respectivamente a mudança cumulativa de controle societário e ramo de atividade e incorporação), foi igualmente necessário que o artigo 22 da Medida Provisória nº 2.15835/01 expressamente dispusesse no sentido de que *"Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei no 2.341, de 29 de junho de 1987"*;

- da mesma forma, se houvesse uma necessária identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, por óbvio não faria sentido algum que o artigo 28 da Lei nº 9.430/96, também invocado pelo i. relator do acórdão recorrido, tivesse assim disposto, *"verbis"*: [...];

- por fim, conclusão idêntica se aplica à Lei nº 12.973/14, que consignou expressamente no artigo 50 que *"Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49"*;

- pelo exposto, admitindo-se para argumentar que as despesas em questão pudessem ser configuradas como royalties, de todo modo faz-se necessária a reforma do r. acórdão recorrido diante da ausência de base legal que impeça a dedutibilidade para fins de apuração da base de cálculo da CSLL;

DO PEDIDO

- portanto, configurada a divergência entre o que foi decidido nos acórdãos paradigmas acima relacionados e o v. acórdão recorrido, mostra-se perfeitamente cabível o recurso especial previsto nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF;

- ante o exposto, pede e espera a Recorrente seja admitido e provido o presente Recurso Especial, reformando-se o v. acórdão recorrido na esteira dos paradigmas colacionados para o fim de cancelar integralmente as exigências do IRPJ e CSLL, como medida de direito e de justiça.

Como já mencionado, o recurso especial da contribuinte foi admitido em relação às seguintes matérias: 2- Não são equiparados a royalties os pagamentos a título de exploração de direito autoral efetuados ao próprio criador do bem ou da obra, inclusive pessoa jurídica, nos termos do artigo 22, alínea "d", da Lei 4.506/64; 3- O artigo 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506/64 não veda a dedução dos royalties pagos a sócios pessoa jurídica - ilegalidade do art. 353, inciso I, do RIR/99; e 4- Inaplicabilidade das regras de dedutibilidade de royalties ao cálculo da CSLL.

Em 24/03/2017, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência dos despachos que deram seguimento parcial ao recurso especial da contribuinte, e em 07/04/2017, o referido órgão apresentou tempestivamente as **contrarrrazões** ao recurso, com os seguintes argumentos:

FUNDAMENTOS PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO

- discute-se nestes autos acerca da dedutibilidade dos pagamentos efetuados pela interessada à sua controladora no exterior, relativos a licenças de uso e distribuição de software negociadas no período fiscalizado;

- apurou a Auditoria Fiscal que a recorrente realizava pagamentos à *International Business Machines Corporation*, sua controladora sediada nos EUA, a título de remuneração por licença de uso e distribuição de software e os deduzia para o fim de determinar a base de cálculo da tributação sobre a renda;

- face à autuação, a defesa da Recorrente se funda em dois argumentos principais:

(i) os valores pagos à matriz estrangeira dizem respeito a direitos autorais, não royalties decorrentes de licenciamento de software, pelo que sua dedutibilidade é plena;

(ii) a redação do artigo 353, inciso I, do RIR/99 extrapolou a redação do art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506/64, pois estendeu a indedutibilidade de pagamentos a sócio pessoa jurídica.

- para examinar as alegações, cabe, em primeiro lugar, tratar do conceito de "royalties", que está definido pelo artigo 22 da Lei n. 4.506/64: [...];

- no tocante aos programas de computador, por meio de legislação específica, o ordenamento jurídico brasileiro conferiu aos direitos relacionados ao seu uso e à sua comercialização o tratamento jurídico dos direitos autorais. É o que expressamente consta do art. 2º da Lei n. 9.609/98, *verbis*: [...];

- no ponto, cabe observar, ainda, que o art. 9º da Lei n. 9.609/98 vincula o uso de softwares no País à prévia obtenção da respectiva licença de uso (o uso do programa de computador no País será objeto de contrato de licença), o que significa dizer que seja qual for a utilização que se dê ao software adquirido (uso próprio ou comercialização), sempre se fará necessário que se obtenha, previamente, contrato de licença de uso do produto;

- extrai-se, então, da legislação vigente, que o contrato de aquisição de softwares no exterior para a sua posterior comercialização no País possui a natureza jurídica de contrato de licença de uso de direito autoral;

- por conseguinte, a remuneração devida nesse tipo de contrato, se faz mediante pagamento de royalties, uma vez que é sob esta rubrica que se remunera a aquisição de direitos autorais;

- com efeito, royalty é o pagamento feito, por uma pessoa, física ou jurídica, ao dono de propriedade ou ao criador de um trabalho original, para o privilégio de explorá-lo comercialmente. É, essencialmente, um método de partilhar o rendimento das vendas de um produto entre os que concorrem com o financiamento e a habilidade de comercialização e os que contribuem com a propriedade intelectual sob a forma de uma realização comercial (Dicionário de Economia, Editora Bloch, Arthur Seldon);

- frise-se ainda a existência de acordos internacionais que dão aos rendimentos pela exploração de direitos autorais o tratamento de royalties. Para efeito ilustrativo, cite-se o Parecer Normativo CST 37/1974, relativamente ao Acordo Suécia-Brasil, em que se extrai a seguinte conceituação ao termo: [...];

- não restam dúvidas de que os direitos pelo uso de programas de computadores, definidos no art. 1º da Lei n. 9.609/98 receberão o mesmo tratamento de direitos autorais e, pois, se lhes aplica a previsão do art. 22, “d” da Lei n. 4.506/64, ou seja, os pagamentos pela exploração de direitos autorais se fazem por meio de royalties;

- destarte, para fins tributários, o pagamento pela licença de uso de software submete-se ao disposto no artigo 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei n. 4.506/64 e art. 353, inciso I, do RIR/1999, que prediz que os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas são indedutíveis da base de cálculo do IRPJ;

- feitos os esclarecimentos conceituais, passa-se ao exame das alegações da contribuinte;

ENQUADRAMENTO DOS VALORES PAGOS À CONTROLADORA COMO ROYALTIES: (I) IMPOSSIBILIDADE DE PESSOA JURÍDICA FIGURAR COMO CRIADORA DE OBRA AUTORAL E (II) AUSÊNCIA DE PROVA DA QUALIDADE DE CRIADORA

- a alegação de que tais valores não se amoldam ao conceito legal de royalties se funda no entendimento de que os pagamentos correspondem à exceção prevista na alínea “d”. Tratar-se-ia, segundo defende a recorrente, de pagamentos direcionados a autor ou criador da obra cujos direitos se negocia;

- a pretensão da recorrente não merece prosperar eis que: (i) não pode a pessoa jurídica figurar como criadora ou autora de obra intelectual; (ii) ainda que pudesse, a

recorrente não logrou comprovar que os pagamentos a título de royalties foram realizados diretamente ao criador ou autor da obra intelectual;

- a tese formulada pela recorrente parte de equivocada interpretação do art. 11 da Lei n. 9.610/98, que trata dos direitos autorais e, pois, regula o tratamento conferido ao software por força do art. 2º da Lei n. 9.680/97;

- a previsão é peremptória: a qualidade de autor é atribuível a pessoas físicas. Ao restringir sua previsão às pessoas físicas, o caput estabelece que não é possível a pessoas jurídicas figurarem na condição de autores;

- a recorrente pretende retirar do parágrafo único, que confere às pessoas jurídicas a proteção concedida ao autor nos casos previstos na Lei, a interpretação de que as pessoas jurídicas podem assumir a posição de autores ou criadores das criações intelectuais das pessoas a seu serviço;

- basta, todavia, hermenêutica fulcrada na análise gramatical e lógica da Lei para rejeitar o sentido normativo que almeja a contribuinte;

- diversamente do que entende, o parágrafo único reforça a previsão do caput. Ao estatuir que poderá aplicar a pessoas jurídicas a proteção concedida ao autor, a norma claramente estabelece que a pessoa jurídica não pode ser autora. Somente há necessidade de estender os direitos (proteção) do autor às pessoas jurídicas porque elas não ostentam aptidão para assumir a condição de autoras, caso em que tal proteção decorreria diretamente dessa condição. Se as pessoas jurídicas pudessem ser autoras, a previsão seria inteiramente dispensável;

- ademais, verifica-se que a norma restringe os direitos do autor que podem ser aplicados às pessoas jurídicas. A proteção se estenderá “nos casos previstos nesta Lei”;

- mais uma vez, a lógica e a semântica conduzem à conclusão de que as pessoas jurídicas não podem ser autoras, pois, se o fossem, gozariam plenamente dos direitos do autor em vez de usufruírem apenas daqueles que lhes são atribuídos por expressa previsão legal;

- o elemento histórico também ganha relevo para determinar a interpretação do dispositivo em comento. O art. 11 da Lei n. 9.610/98 corrigiu o art. 15 da Lei n. 5.988/73, que afirmava que uma empresa poderia ser titular de obra coletiva. A nova lei, coerente com a previsão do art. 11, em nenhum momento confere autoria a pessoas jurídicas. Elas podem ser titulares de direitos autorais, jamais autoras;

- nessa linha, note-se que a Lei n. 9.609/98, em seu artigo 4º, ao cuidar dos programas de computador desenvolvidos no âmbito de relações funcionais, se utiliza do vocábulo pertencer, para definir quando os direitos da titularidade caberão à pessoa criadora ou à empresa, de forma a reafirmar que o que está ao alcance da pessoa jurídica é obter o direito de propriedade, o domínio sobre o software, mas não a condição de autora;

- tampouco corrobora o pleito da recorrente a previsão do art. 3º da Lei n. 9.609/98, que estabelece que, no pedido de registro, deverão constar os dados do autor e do titular, sejam pessoas físicas ou jurídicas;

- dado que as pessoas jurídicas podem ser titulares de direitos autorais, mas carecem de capacidade criativa para serem autoras, como já examinado, a previsão acerca dos registros, ao se referir a pessoas jurídicas, o faz porque elas podem ocupar a posição de titulares de direitos do autor;

- também inservíveis ao seu propósito os precedentes invocados. O Recurso Especial n. 1.403.865-SP e o Recurso Especial n. 1.127.220/SP versaram sobre a proteção dos direitos de uma pessoa jurídica que é titular de direitos autorais;

- como já dito, titularidade não se confunde com autoria. A autoria corresponde a uma situação fática (fato jurídico em sentido estrito), criação de obra intelectual, da qual derivam direitos (direitos autorais) visando à proteção do trabalho intelectual empregado na criação;

- o direito positivo nacional classifica tais direitos em duas classes, morais e patrimoniais. Os primeiros não se alienam nem a eles se pode renunciar (art. 27 da Lei n. 9.610/98);

- já os direitos patrimoniais de propriedade intelectual são suscetíveis de negociação em âmbito de mercado, são transmissíveis, consoante art. 49 da Lei n. 9.610/98. Por conseguinte, a comprovação da titularidade de tais direitos não permite a inferência de que houve a criação dos programas pelo seu titular;

- registre-se, no ponto, que a Convenção de Berna para proteção do direito autoral consagra a distinção entre autoria e titularidade, resguardando ao autor direitos não patrimoniais: [...];

- há titulares de direitos autorais que não são os autores das criações e há criadores que não são titulares dos direitos patrimoniais sobre suas obras, mas ser autor é condição exclusiva de pessoas físicas;

- nesse sentido, já se posicionou este e. CARF em mais de uma oportunidade: Acórdão 105-16451 e Acórdão n. 9303-01.864: [...];

- outro não é o posicionamento que dimana da jurisprudência sedimentada no e. STJ, que enfrentou, em mais de uma oportunidade, a questão da autoria da obra no âmbito da relação empregatícia (REsp 1322325/DF, REsp 617.130/DF e REsp 121.757/RJ);

- faz-se válido transcrever excerto do julgamento do REsp 1.322.325/DF, que analisa, de forma detida, a questão da autoria de obra intelectual no âmbito da relação funcional: [...];

- resta manifesto o óbice à pretensão de que se aplique ao caso a previsão excepcional do art. 22 da Lei n. 4.506/64 e se negue aos valores remetidos em retribuição à licença de uso de software a qualificação de royalties, pois não há que se reconhecer à pessoa jurídica a qualidade de autora ou criadora de obra intelectual;

- prosseguindo, em respeito ao princípio da eventualidade, cabe consignar que, ainda que houvesse, no ordenamento brasileiro, a possibilidade jurídica de reconhecer às pessoas jurídicas a qualificação de autoras de obras intelectuais, a recorrente teria seu pleito fulminado por ausência de prova;

- no caso, a recorrente apresentou alegação que entende apta a provocar mudança relevante na relação jurídico-tributária, afirmou que a remuneração pelas licenças de uso de programas informatizados era destinada ao criador de tais programas, todavia deixou de constituir a prova correlata à referida argumentação, descumprindo, assim, a imposição do art. 16 do Decreto n. 70.235/72;

- como se infere da leitura dos elementos colacionados com escopo probatório, o contrato firmado entre a recorrente e a controladora estrangeira, a recorrente não logrou êxito em demonstrar que a beneficiária dos pagamentos é autora ou criadora dos programas que comercializou com a empresa brasileira;

- as cláusulas contratuais mencionadas pela interessada, acima transcritas, indicam que a *International Business Machines Corporation* é titular dos direitos autorais, que, aliás, é a expressão utilizada pela recorrente à fl. 334, mas não se prestam, nem mesmo em tese, a comprovar a autoria ou a criação dos programas de computadores cujos direitos foram licenciados para a contribuinte;

- para dar suporte à sua alegação, caberia à contribuinte demonstrar, de forma exaustiva, (i) quais foram os programas de computador que constituíram objeto das licenças que ensejaram os pagamentos deduzidos em sua base de cálculo e, em seguida, (ii) evidenciar que todos esses programas foram criados pela pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos;

- dado que não realizou a prova necessária, também porque não se desincumbiu a contribuinte do ônus de comprovar que os valores pagos pela licença de uso se enquadram na hipótese de exclusão do conceito royalties prevista no art. 22 da Lei n.4.506/64, deve ser afastada a pretensão recursal;

- com o fito de exaurir a questão, cumpre recordar que o ônus da prova acerca da dedutibilidade da despesa cabe à contribuinte, conforme remansosa jurisprudência deste e. CARF. Acostam-se os precedentes que seguem a título exemplificativo: [...];

APLICAÇÃO DO ART. 71 DA LEI N. 4.506/64 A PESSOAS JURÍDICAS

- a recorrente afirma que a expressão “sócio” presente no aludido artigo 71 tem seu âmbito de incidência restrito a pessoas físicas, e, portanto, a redação do RIR/99 que abrangeu as pessoas jurídicas importaria extrapolação carente de fundamento legal;

- todavia, não há suporte hermenêutico para a interpretação restritiva da palavra “sócio” pretendida pela recorrente;

- do ponto de vista do direito positivo, observe-se que o artigo 1.052 e seguintes do Código Civil se referem à palavra “sócio” indistintamente, sem diferir o sócio pessoa física do sócio pessoa jurídica;

- ademais, a Instrução Normativa DNRC nº 98/2003, a qual aprova o Manual dos Atos de Registro de Sociedade Limitada, prevê expressamente que a pessoa jurídica pode ser sócia nessa espécie empreendimento;

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

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

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

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

- tanto é assim que a doutrina, ao comentar o preceito em exame, é clara ao não distinguir sócios pessoas físicas e jurídicas: [...];

- a jurisprudência da e. Câmara Superior de Recursos Fiscais já enfrentou a matéria e concluiu no sentido que aqui ora se defende (Acórdão nº 9101-001.908);

- a recorrente buscar arrimar, ainda, o pedido de afastar a incidência do art. 71 da Lei n. n. 4.507/64 no fato de que a beneficiária dos rendimentos a título de royalties é sua controladora indireta e não direta;

- todo e qualquer texto legal demanda interpretação para que dele se extraia o sentido adequado à aplicação no caso concreto. Para tanto, é preciso recorrer às regras da hermenêutica, bem definida por Tércio Sampaio Ferraz: [...];

- no caso, a interpretação restritiva proposta pela contribuinte retira parcela significativa da eficácia da norma, pois bastaria a interposição de empresa veículo, ou uma reorganização entre as diversas empresas componentes de um mesmo grupo econômico, ainda que todas sejam produtivas, para que o pagamento de royalties a sócios jamais se aperfeiçoe;

- o caso em apreço é paradigmático, pois todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais da *Internacional Business Machines Corporation* (IBM), a pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos (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;

- é preciso ressaltar que este Conselho vem reiteradamente decidindo por não atribuir higidez a estruturas societárias que tenham o único propósito de obstaculizar, de forma direta ou indireta, o recolhimento de tributos;

- sobre o ponto, acresce transcrever a análise promovida pela autoridade de primeira instância: [...];

- a autoridade fiscal cita a recente jurisprudência a respeito da indedutibilidade de royalties pagos a outra empresa em razão da utilização de marca quando ambas fazem parte de um mesmo grupo econômico. Por oportuno, transcreve-se o Acórdão nº 1402-000.905 do CARF (processo administrativo n.º 16643.000085/2009-47): [...];

- a efetiva ligação entre os envolvidos, seja direta ou indireta, está comprovada nos autos afastando-se a independência comercial entre as partes, fato requerido pelo legislador para a dedução dos royalties;

- a finalidade do art. 353 do RIR/99 é obstaculizar o favorecimento irregular de sócios ou pessoas ligadas em detrimento do Fisco (fato verificado com a redução do lucro tributável da empresa que paga os royalties) ou em detrimento de outros sócios (fato verificado com a redução dos lucros a serem distribuídos). Como bem salientado pela autoridade fiscal em seu TVF a utilização de via oblíqua para a redução de tributos, por meio da dedução de royalties com restrição do alcance do artigo 71 da Lei n.º 4.506, de 1964, e admitir que o resultado expressamente vedado em lei (pagamento de royalties a sócios) seja atingido por via indireta, por meio de empresa do mesmo grupo, fere o objetivo do artigo em questão;

- a jurisprudência desta Corte corrobora o entendimento aqui manifestado, reconhecendo que a adequada interpretação do dispositivo deve abarcar a aplicação da norma a sócios indiretos. O Acórdão n. 1402-000.905 analisou a questão de maneira detida: [...];

APLICAÇÃO DAS REGRAS DE DEDUTIBILIDADE DO IRPJ À CSLL

- inicialmente, cumpre destacar que, em relação ao presente ponto, o recurso especial interposto pela contribuinte não merece sequer ser conhecido. Isso porque o acórdão nº 9101-001.776, único aceito em sede de agravo para demonstrar a suposta divergência jurisprudencial, trata de situação fática e jurídica bem diversa da observada nos presentes autos;

- confira-se, por oportuno, trecho do primeiro exame de admissibilidade, realizado em 30/09/2016, que destacou de forma clara as diferenças entre os dois processos, as quais impedem o próprio conhecimento da insurgência do sujeito passivo:

[...]

Verifica-se que as duas decisões estão tratando da aplicação de dispositivos legais distintos. No acórdão paradigma, a decisão tratou da aplicabilidade da regra geral contida no artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, relativamente à dedutibilidade de despesas operacionais, enquanto a decisão do acórdão recorrido tratou da vedação específica contida no artigo 71 da Lei nº 4.506, de 1964, relativamente ao pagamento de royalty.

Não havendo a identidade dos dispositivos legais aplicados, não é possível afirmar que há divergência na interpretação de qualquer um deles, razão pela qual entendo que o acórdão paradigma não é hábil para estabelecer a divergência apontada e o recurso não deve ter seguimento quanto a esse tópico.

- ora, devidamente demonstrado que a questão fática e jurídica debatida no acórdão apontado como paradigma diverge da observada nos presentes autos, não deve ser conhecido o recurso especial da contribuinte na parte que trata sobre a dedutibilidade dos royalties da base de cálculo da CSLL, eis que, conforme já asseverado, o paradigma sequer aborda tal matéria;

- de qualquer forma, considerando o princípio da eventualidade, caso se conclua que o sujeito passivo logrou demonstrar a divergência jurisprudencial arguida, passa-se a apresentar as razões de mérito que conduzem à conclusão sobre a impossibilidade de acolher-se a pretensão da autuada;

- a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL tem como fundamento constitucional o art. 195, I, “c”, da Constituição Federal, o qual prevê a incidência da contribuição social sobre o lucro do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei;

- no plano infraconstitucional, a CSLL está disciplinada pela Lei n. 7.689/88, que em seu art. 2º determina que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. Confira-se: [...];

- sobre o ponto, de início, cumpre asseverar que a escrituração contábil pela qual se apura o resultado do exercício, ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis. Assim, pelo princípio da entidade, uma despesa que não é necessária à empresa não deve estar na sua contabilidade;

- ademais, cabe destacar a proximidade entre as hipóteses de incidência da CSLL e do IRPJ, que há muito vem sendo debatida e reconhecida pela doutrina e jurisprudência dos tribunais pátrios, tendo, inclusive, sido objeto de manifestação do Supremo Tribunal Federal ao apreciar a arguição de inconstitucionalidade da contribuição social em questão no RE 138.284, Relator Min. Carlos Veloso, julgamento em 01.07.1992, DJ. 28.08.1992;

- no mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar a legalidade da indedutibilidade do valor da CSLL na apuração do lucro real, previsto na Lei n.º 9.316/96, afirmou o seguinte:

“É consabido que o aspecto quantitativo do fato gerador da contribuição social sobre o lucro se identifica com o do imposto de renda, pois a base de cálculo do imposto de renda é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis auferidos no ano-base (art. 44 do CTN).”

- nessa toada, isto é, considerando essa relação de proximidade entre a CSLL e o IRPJ no tocante ao fato gerador e base de cálculo, o legislador ordinário, por meio da Lei 8.891/91 estabeleceu no art. 57 o seguinte: [...];

- o preceptivo legal expressamente consigna se aplicar à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido “as mesmas normas de apuração e pagamento” do Imposto de Renda Pessoa Jurídica;

- ressalte-se que o legislador ordinário não se limitou a dizer que as regras de recolhimento do IRPJ devem ser observadas para a CSLL. Ao revés, foi bastante claro ao

determinar que também as regras de apuração são aplicáveis a essa espécie de contribuição social;

- ora, o que é apurar a não ser compor a base de cálculo tributável, efetuando-se as devidas adições, exclusões e compensações previstas em lei. Se a legislação do IRPJ preceitua que determinada parcela deva ser adicionada/excluída ou não considerada para efeito da apuração do lucro real, idêntico procedimento deve ser efetuado para cálculo do valor devido da CSLL, por força do que dispõe o art. 57 da Lei n.º 8.891/91;

- ainda que a disposição acima não fosse clara o bastante, o art. 28 da Lei n. 9.430/96, afasta qualquer dúvida ao estatuir: [...];

- 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 IRPJ, 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;

- é este, há muito, o entendimento que prevalece no âmbito desta Corte, conforme Acórdão nº 107-08870 da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa abaixo se reproduz: [...];

- especificamente sobre a indedutibilidade das despesas oriundas do pagamento de royalties na determinação da base de cálculo da CSLL, já se manifestou o CARF no já referido Acórdão n. 1402-000.905: [...];

- a partir de todo o exposto extrai-se que, sob qualquer ângulo que se analise, a pretensão da contribuinte é manifestamente incabível;

DO PEDIDO

- ante o exposto, a União (Fazenda Nacional) requer, preliminarmente, seja inadmitido o recurso especial interposto pela contribuinte;

- caso assim não se entenda, requer seja negado provimento à insurgência da autuada, mantendo-se integralmente o v. acórdão atacado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010.

O motivo da autuação foi a não adição de despesas indedutíveis ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, correspondentes a pagamentos feitos à empresa *International Business Machines Corporation (USA)* pela licença de uso de software, que configuravam royalties de natureza de direito autoral.

A empresa autuada (IBM Brasil) é subsidiária integral da referida empresa americana.

O lançamento foi mantido na primeira e também na segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido).

A controvérsia que remanesce nessa fase de recurso especial diz respeito a três matérias.

1- QUESTÃO REFERENTE À FIGURA DO AUTOR/CRIADOR DO BEM OU DA OBRA.

A contribuinte alega que os pagamentos foram feitos ao próprio criador do bem ou da obra, o que descaracterizaria a figura dos royalties, nos termos do art. 22, alínea "d", da Lei 4.506/64:

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

[...]

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

A principal questão a ser enfrentada é se a empresa americana, na condição de pessoa jurídica, poderia ser considerada como autora/criadora de obra intelectual (como defende a contribuinte), ou se ela seria apenas titular de direitos patrimoniais (como entende o Fisco).

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

2. Da questão dos direitos autorais

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

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

Vejamos.

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

Lei n. 9.610/98

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

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

Lei n. 9.609/98

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Isso significa que se a exploração econômica dos direitos estiver a cargo de uma empresa, o registro compreenderá os seus dados e os do autor do programa de computador, posto que seriam, na hipótese, pessoas distintas. Tudo em perfeita consonância com o raciocínio até aqui desenvolvido.

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

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

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

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

A obviedade dessa circunstância não passou despercebida pela melhor doutrina.

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

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

(...)

Em terceiro lugar, porque evidenciam a impropriedade de um regime autoral puro para a proteção dos programas de computador, guiando

*o intérprete quanto as normas da Lei Autoral que **merecerão aplicação subsidiária à presente lei.***

(...)

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

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

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

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

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. 6667).

E prossegue o Acórdão:

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

Assim, de um lado, remanescem na esfera dos autos os direitos morais e todos os demais direitos patrimoniais não alcançados por sua

atuação específica (dessa forma, não pode a empresa de televisão, depois, sem autorização expressa, extrair novas cópias e locá-las ou 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, ressaltando 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).

Concluimos, 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.

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Capítulo II

Dos Direitos Morais do Autor

Art. 24. São direitos morais do autor:

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

[...]

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

Capítulo III

Dos Direitos Patrimoniais do Autor e de sua Duração

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

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

[...]

Capítulo V

Da Transferência dos Direitos de Autor

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 24. São direitos morais do autor:

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

Nesse mesmo passo, também acerta o acórdão recorrido quando afirma "que o direito autoral brasileiro expressamente consagra a proteção de obras produzidas pelo gênio e espírito humanos e, nesse contexto, não há como albergar a figura do autor pessoa jurídica".

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

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

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

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

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

Art. 17. É assegurada a proteção às participações individuais em obras coletivas.

§ 1º Qualquer dos participantes, no exercício de seus direitos morais, poderá proibir que se indique ou anuncie seu nome na obra coletiva, sem prejuízo do direito de haver a remuneração contratada.

§ 2º Cabe ao organizador a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o conjunto da obra coletiva.

§ 3º O contrato com o organizador especificará a contribuição do participante, o prazo para entrega ou realização, a remuneração e demais condições para sua execução.

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

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

Lei nº 4.506/64:

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

[...]

d) exploração de direitos autorais, **salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.**

RIR 99:

Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

I - honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;

II - remuneração proveniente de profissões, ocupações e prestação de serviços não-comerciais;

(...)

VII - direitos autorais de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, **quando explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra;**

Assim, cabe NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte em relação a essa primeira divergência.

2- QUESTÃO REFERENTE AO RECEBIMENTO DE ROYALTIES POR SÓCIO PESSOA JURÍDICA

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

do referido art. 71 tratasse de pessoas jurídicas, ficariam totalmente sem sentido as previsões da alínea "e", que elenca as hipóteses específicas de indedutibilidade no caso de pagamentos a pessoas jurídicas.

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

Lei 4.506/64

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

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

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

- a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;
- b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;
- c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;
- d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;**
- e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:
 - 1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;
 - 2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Nesse mesmo passo, o atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, estabelece no art. 62 de seu Anexo II que "fica vedado aos membros

das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade".

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Explicitando:

Os royalties pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, são indedutíveis, exceto quando se tratar de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria,

que só serão indedutíveis se pagos por filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz, ou pagos por sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto.

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

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

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

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

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

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

Então, não há nenhuma das contradições apontadas pela contribuinte.

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

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

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

Ou seja, a alínea "d" traz uma regra geral para todos os royalties e a alínea "e" traz regra específica para os royalties de patentes e marcas. Havendo norma específica, pelo

princípio da especialidade, esta prevalece sobre a norma geral (obviamente, quando se tratar de royalties de patentes e marcas), não se podendo alegar a inutilidade da alínea "e".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

Portanto, não há como acolher o argumento de que a vedação contida na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei 4.506/1964 alcança apenas sócio pessoa física. Caso não fosse assim, bastaria se interpor uma pessoa jurídica entre o pagador e a pessoa física e a norma antielisiva seria contornada.

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

Desse modo, também NEGÓ provimento ao recurso especial da contribuinte em relação a essa segunda divergência.

3- QUESTÃO REFERENTE À DEDUTIBILIDADE DOS ROYALTIES EM RELAÇÃO À CSLL

Quanto a esta última divergência, a contribuinte alega que as regras que vedam a dedução dos royalties são próprias do IRPJ, e não se aplicam à CSLL.

Em sede de contrarrazões, a PGFN apresenta uma preliminar de não conhecimento do recurso, fundada na alegação de que a questão fática e jurídica debatida no acórdão apontado como paradigma diverge da observada nos presentes autos.

Segundo o seu entendimento, o recurso não deveria ser conhecido na parte que trata sobre a dedutibilidade dos royalties da base de cálculo da CSLL, eis que o paradigma sequer aborda tal matéria.

Como relatado no início, essa divergência foi admitida em julgamento de agravo contra o despacho de exame de admissibilidade, com base no Acórdão paradigma nº 9101-001.776.

O despacho de reexame exarado pelo Presidente desta CSRF, que entendeu comprovada a divergência em pauta, esclarece que a orientação do referido paradigma "foi no sentido de que *a apuração da base de cálculo da CSLL tem regras próprias, não se podendo aplicar automaticamente o quanto previsto para o IRPJ*, inexistindo no art. 2º, §1º da Lei nº 7.689/88 previsão para inclusão das despesas desnecessárias ou não dedutíveis do lucro real".

O mesmo despacho de reexame esclarece que no caso recorrido, "a glosa se refere a despesas de royalties sob o fundamento de que teriam sido pagas a sócio controlador, hipótese que o art. 71 da Lei nº 4.506/64 enuncia como excludente do conceito de necessidade" (art. 71, alínea "a").

O cotejo entre os dois acórdãos (recorrido e paradigma), para fins de reconhecimento da divergência, se deu em torno dessa questão sobre o tratamento de despesas consideradas desnecessárias.

Penso que a admissibilidade do recurso demanda uma análise mais simples.

É que o acórdão recorrido não explora esse ponto abordado no despacho de reexame de admissibilidade, de que o art. 71 enuncia hipóteses excludentes do conceito de necessidade.

O acórdão recorrido apenas generaliza a ideia no sentido de que "o que se tem, de fato, é a identidade, prevista em lei, quanto às sistemáticas de apuração da base de cálculo das duas figuras" (IRPJ e CSLL).

Invocando o art. 57 da Lei 8.981/1995, o acórdão recorrido afirma que "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".

O paradigma acima mencionado, ao contrário, entende que "a apuração da base de cálculo da CSLL tem regras próprias, não se podendo aplicar automaticamente o quanto previsto para o IRPJ".

A meu ver, isso basta para a caracterização da divergência jurisprudencial.

Nesses termos, a preliminar de não conhecimento deve ser rejeitada.

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

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

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

Nº	Assunto	Descrição do ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN
99	Royalties e Assistência Técnica, Científica e	O valor dos royalties e das importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que forem indedutíveis nos termos: (1) dos arts.	Sim	Não	Arts. 85 a 88

	Administrativa	52 e 71, caput, alínea 'a', e parágrafo único, alíneas 'c' a 'g', da Lei nº 4.506, de 1964; (2) do art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991; (3) do art. 74, caput, da Lei nº 3.470, de 1958; (4) do art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962; e (5) do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979.			
--	----------------	---	--	--	--

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

Desse modo, voto no sentido de CONHECER do recurso especial e de lhe DAR provimento em relação a essa terceira divergência.

Em resumo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte quanto à dedutibilidade dos royalties em relação ao IRPJ (questão referente à figura do autor/criador do bem ou da obra, e questão referente ao recebimento de royalties por sócio pessoa jurídica), e de DAR provimento ao recurso quanto à dedutibilidade dos royalties em relação à CSLL.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Declaração de Voto

Não houve apresentação de declaração de voto no prazo regimental de 15 (quinze) dias, contados da data de julgamento do processo.

Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, Anexo II:

Art. 63. ...

§ 6º As declarações de voto somente integrarão o acórdão ou resolução quando formalizadas no prazo de 15 (quinze) dias do julgamento.

§ 7º Descumprido o prazo previsto no § 6º, considera-se não formulada a declaração de voto.