



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 16682.720833/2017-55  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-006.279 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de outubro de 2022  
**Recorrentes** IBM BRASIL-INDUSTRIA MAQUINAS E SERVICOS LIMITADA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

CONTRATOS DE CESSÃO DE DIREITOS DE SOFTWARE. PESSOA JURÍDICA DETENTORA DOS DIREITOS AUTORAIS.

Não são considerados como royalties os pagamentos realizados a título de exploração de direitos autorais, quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra, mesmo que este autor seja pessoa jurídica. A legislação brasileira não veda autoria e a titularidade de direitos autorais às pessoas jurídicas.

CONTRATOS DE CESSÃO DE DIREITOS DE SOFTWARE SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA - ROYALTIES

Tratando-se de contrato de cessão de direitos de software, em que não se observa a transferência dos respectivos códigos-fonte (tecnologia), os pagamentos realizados não podem ser caracterizados como royalties, não se aplicando, neste caso, a previsão de não dedutibilidade contida no artigo 353, I, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

DESPESAS DEDUTÍVEIS. ROYALTIES PAGOS À EMPRESA PERTENCENTE A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO.

São dedutíveis os royalties pagos à empresa com a qual não se mantenha relacionamento societário, ainda que pertencente a um mesmo grupo econômico, por falta de previsão legal expressa.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2012

CSLL. ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO.

De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, as importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de royalties são dedutíveis, para fins de apuração do resultado ajustado, quando se

constituir despesa necessária à atividade da empresa. Como a motivação da acusação fiscal se deu pelo fato de a despesa incorrida pelo contribuinte ser considerada como royalties, mesmo não se confirmando este ponto do Auto de Infração (para fins de dedução do IRPJ), não deve prevalecer a autuação, tendo em vista o comando expresso da própria Receita Federal do Brasil em sentido oposto à construção do agente autuante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a constituição de ofício dos créditos tributários de IRPJ, inclusive das penalidades aplicadas, nos termos do relatório e voto do relator, deixando, por consequência, de se analisar os pedidos subsidiários apresentados pela Recorrente no Recurso Voluntário. Acordam, ainda, quanto ao recurso de ofício, em negar provimento ao apelo, mantendo-se a exoneração dos créditos tributários de CSSL, bem como das penalidades decorrentes da constituição de ofício do crédito tributário, nos termos do relatório e voto do relator. Os Conselheiros Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo votaram pelas conclusões do relator, respectivamente, quanto às questões dos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico e à caracterização dos pagamentos como royalties.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Flávio Machado Vilhena Dias, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

## **Relatório**

Trata-se, o presente processo administrativo, de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte IBM Brasil-Indústria Máquinas e Serviços Limitada, ora Recorrente, através dos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2012.

Como se verifica do Termo de Verificação Fiscal de fls. 846 a 873, a acusação do agente autuante, em síntese, está estriba no fato de o contribuinte ter deduzido, de forma indevida, aos olhos da fiscalização, o valor pago em contrapartida ao direito de distribuir/comercializar *software* no território brasileiro à sua controladora indireta, denominada IBM Corporation, uma vez que esses pagamentos seriam caracterizados como *royalties* pagos a sócio da entidade.

Com o entendimento pela impossibilidade da dedutibilidade desses valores, apurou-se, também, a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as bases estimadas naquele ano-calendário.

No TVF, o agente atuante, após demonstrar os trâmites do processo de fiscalização, em especial, as intimações feitas ao contribuinte e as respostas e esclarecimentos que foram prestadas, fincou a acusação fiscal, basicamente, em dois pilares:

O primeiro deles seria o fato de que o autor de uma programa de computador (*software*) deve ser sempre uma pessoa física, sendo que os direitos patrimoniais decorrentes podem ser transferidos a outra pessoa física ou para uma pessoa jurídica. Assim, o agente atuante, após citar e comentar dispositivos da Lei n.º 9.609/98 (“Lei dos Softwares”) e da Lei n.º 9.610/98 (“Lei dos Direitos Autorais”), apresentou as seguintes conclusões:

- Programa de computador é protegido pelas duas leis de direitos autorais: Lei do Software (Lei n.º 9.609/98) e, subsidiariamente, Lei dos Direitos Autorais (Lei n.º 9.610/98);
- Os Direitos Autorais de um programa de computador dividem-se em direitos morais e direitos patrimoniais;
- Os direitos morais são os relativos ao autor do programa de computador. São inalienáveis e intransferíveis;
- Autor de um programa de computador é a pessoa física criadora do programa;
- Os direitos patrimoniais são os relacionados à exploração do programa de computador e pertencem ao titular do direito autoral;
- O titular do direito autoral pode ser pessoa física ou jurídica.

A fiscalização entendeu que os valores pagos pela Recorrente à empresa IBM Corporation deveriam ser considerados como *royalties*, uma vez que esta empresa, “*por não ser pessoa física, jamais poderia ser autora intelectual de um programa de computador, bem protegido pelo Direito Autoral, não se aplicando a exceção prevista no art. 22, “d”, da Lei n.º 4.506/64*”.

No segundo pilar da acusação fiscal, como se observa do TVF, a fiscalização demonstrou que a Recorrente, no ano-calendário fiscalizado, tinha “*como sócias as empresas IBM WORLD TRADE ASIA CORP., CNPJ 05.722.435/0001-63, e IBM AMERICAS HOLDING LLC, CNPJ 09.677.335/0001-13, com sede nos Estados Unidos, participando, respectivamente, com 0,00000016% e 99,99999984% do capital social da IBM Brasil*”.

Contudo, a fiscalização afirmou que “*todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais da IBM Corporation, fazendo parte de um mesmo grupo econômico*” e que “*a IBM Corporation é sócia controladora da IBM Brasil, fato corroborado pelos esclarecimentos prestados pela empresa em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de 12/09/2016.*”

Com essas premissas, a fiscalização, com base no que dispunha o então vigente artigo 353 do RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99), entendeu que os valores pagos a título de exploração de direitos autorais pela Recorrente à empresa IBM Corporation seriam *royalties*, não sendo dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O agente atuante deixou claro que ao “*interpretar a norma inserida no Regulamento, depreende-se que os pagamentos efetuados pela IBM Brasil à IBM Corporation pela exploração de direitos autorais sobre os programas de computador (licença de uso e distribuição de software conforme cláusula segunda do contrato celebrado em 29/01/1993 entre as partes) se enquadram na hipótese prevista no inciso I, deste artigo, uma vez que os pagamentos se amoldam ao conceito de royalties definido no artigo 22, “d”, da Lei n.º 4.506/64*”, concluindo que:

Por todo o exposto, com base nos art. 22, “d”, da Lei n.º 4.506/64, c/c art. 353, I, do RIR/99, são indedutíveis os royalties pagos pelo licenciamento de uso e distribuição de software de titularidade de sua controladora, a empresa IBM Corporation, registrados na conta 010254718920000 - INC COSWR SLF 60RATE da Escrituração Contábil Digital da IBM Brasil, no montante de R\$ 945.586.896,55, e informados na ficha 4A, linha 30, da DIPJ 2013 (doc. 1) como custo das mercadorias revendidas, uma vez que não foram adicionados ao lucro líquido do período correspondente para a apuração do Lucro Real conforme determina o disposto no art. 249, I, do RIR/99.

Ainda, no TVF, o agente autuante discorreu sobre a impossibilidade de dedução dos valores da base de cálculo da CSLL, afirmando, neste sentido, “*que, regra geral, a CSLL e o IRPJ caminham juntos, sendo tributos parecidos, principalmente em relação à base de cálculo*”. Por isso, aduziu que “*as regras de dedutibilidade das despesas e custos para a apuração da base de cálculo da CSLL, com a entrada em vigor da Lei n.º 8.981/95, passaram a ser as mesmas utilizadas na apuração do lucro real*”.

Por fim, após discorrer sobre a multa de ofício aplicada no presente caso – no patamar de 75% – , nos termos do artigo 44, I, da Lei n.º 9.430/96, a fiscalização demonstrou o seu entendimento quanto à legalidade “*do lançamento da multa de ofício incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurados concomitante com o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas*”.

Devidamente intimado do lançamento de constituição de ofício dos créditos tributários, via Autos de Infração, a Recorrente apresentou Impugnação Administrativa, dando início, com esse ato, a este processo administrativo fiscal.

Em um longo arrazoado, a Recorrente combateu integralmente a acusação fiscal. Os argumentos apresentados pelo contribuinte no apelo foram assim resumidos no acórdão proferido pela DRJ de Belo Horizonte (MG):

#### DO DIREITO

##### a. Da autoria do programa de computador

(...) verifica-se que todo o lançamento fiscal funda-se na caracterização dos pagamentos a título de remuneração de uso de software como royalties e na presunção de que tais valores seriam pagos para sócio da Impugnante, e é exatamente com essas premissas que a Impugnante não pode concordar.

(...) no contrato firmado entre a Impugnante e a IBMC não há qualquer disposição que determine o pagamento de royalties, mas apenas e tão-somente de uma remuneração pelo direito de distribuir/comercializar softwares.

(...) como reconhecido pelas dd. autoridades fiscais, um fato é incontestável: os pagamentos feitos pela Impugnante à IBMC são a remuneração de direito autoral do software.

Em que pese tal fato, as dd. autoridades fiscais sustentam que o autor de um software somente poderia ser uma pessoa física (...)

(...) tal entendimento é manifestamente equivocado.

Primeiro porque as regras de direito moral sequer são aplicáveis ao programa de computador, conforme previsto pela própria Lei n.º 9.609/98, no parágrafo 1º do artigo 2º.

Segundo porque a referida lei traz, de forma expressa, a possibilidade de a pessoa jurídica ser considerada autora do software. Nesse sentido, é válido mencionar o disposto nos artigos 3º e 4º da referida lei.

Nesse mesmo sentido se posicionou o professor MARCO AURÉLIO GRECO no parecer anexo (Doc. 02) (...)

Assim, não há dúvida que mesmo no direito brasileiro a pessoa jurídica pode figurar como autora de software.

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

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

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

(i) ao artigo 8º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que determina que a qualificação de bens e as respectivas relações será regida pela lei do país em que o bem estiver situado; (ii) ao artigo 2º da Lei n.º 9.610/98, que determina que "os estrangeiros domiciliados no exterior gozarão da proteção assegurada nos acordos, convenções e tratados em vigor no Brasil."; e (iii) à Convenção de Berna, aprovada pelo Decreto n.º 75.699/75, que determina que a proteção originária concedida aos autores residentes ou sediados em um dos países signatários deve ser estendida aos demais países signatários.

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

b. Da inexistência de previsão legal na legislação tributária para equiparar a remuneração de direito autoral a royalties

o artigo 22 da Lei n.º 4.506/64 trata da tributação das pessoas físicas e, portanto, não pode ser aplicado para regular a apuração do lucro real da pessoa jurídica.

o art. 22 da Lei n.º 4.506/64 nunca teve o objetivo de determinar a natureza dos pagamentos de direito autoral e, muito menos, determinar que esses pagamentos teriam a natureza de royalties. Na realidade, essa norma versava única e exclusivamente sobre a classificação de rendimentos de pessoas físicas, para fins da declaração anual (...)

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

A distinção entre royalties e direito autoral é confirmada, também, pelo Regulamento do Imposto de Renda. Isto porque os direitos de autor seguem o regime próprio estabelecido no artigo 709 do RIR/99 (...) Ao passo que os royalties seguem o regime de tributação estabelecido especificamente pelo artigo 710 do RIR/99 (...)

(...) o Parecer CONJUR/MCT-PEMA n.º 72/2002 (Doc. 05) do Ministério da Ciência e Tecnologia divisa, de forma cristalina, o abismo existente entre os conceitos de direito industrial (royalties) e direitos autorais, bem como o correto enquadramento, dentre ambos, das operações com software, análise esta que se mostra essencial para o correto delineamento da regra-matriz de incidência da CIDE, bem como da solução do presente caso.

Por fim, com o devido respeito às dd. autoridades fiscais, é evidente que o disposto no artigo 12 da Convenção Modelo OCDE não poderia sequer ser suscitado para suportar o dispositivo em comento, uma vez que o Brasil não está entre os países signatários da OCDE e o conceito de royalties lá previsto não é aplicável aos contribuintes brasileiros.

A própria Receita Federal já definiu no item 7 do Parecer Normativo COSIT n.º 143, de 1975 (DOU de 19/12/1975) royalties como valores "devidos pela exploração de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, e patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação".

ainda que fosse possível equiparar a remuneração de direito autoral a royalties com base no art. 22 da Lei n.º 4.506/64 — o que se admite para fins de argumentação — isso não seria possível no presente caso, uma vez que a remuneração foi paga à autora do software, à International Business Machines Corporation, conforme devidamente comprovado no tópico anterior.

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

É cristalino, portanto, que a alínea 'd' (art. 71 da Lei n.º 4.506/64) buscou regulamentar apenas o pagamento de royalties para pessoas físicas.

Ressalte-se que este entendimento já foi confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (...)

A quinta e definitiva razão de improcedência do lançamento: (...) a International Business Machines Corporation, destinatária dos pagamentos efetuados pela Impugnante, não é e nunca foi sua sócia.

No ano-calendário de 2012 as sócias da Impugnante eram somente as empresas IBM Americas Holding LLC e IBM World Trade Asia Corporation, que não receberam qualquer valor em razão do contrato firmado com a International Business Machines Corporation.

Nesse sentido, é unânime a posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (...)

#### c. Da inexistência de pagamento de royalties para sócio da Impugnante

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

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

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

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

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

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

(...) o legislador buscou indicar, de forma individualizada, todas as situações em que as despesas com aluguéis ou royalties seriam indedutíveis, sendo que no item 2 da alínea "e" é mencionada expressamente a situação em que o pagamento de royalties é feito para empresa domiciliada no exterior, que mantenha o controle direto ou indireto da empresa brasileira.

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

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

d. Dos Termos do Contrato de Distribuição/Comercialização

(...) não se teria em mãos pagamento de royalties, na medida em que a Impugnante figura como intermediária na relação entre usuário final (consumidor) e o autor da obra intelectual (International Business Machines Corporation).

Diante do teor do Contrato, portanto, fica evidente que os pagamentos, em contraprestação ao direito de distribuição e comercialização dos softwares da International Business Machines Corporation não se enquadram na categoria de royalties, seja qual for a aceção adotada pelo fisco para o termo, uma vez que a Impugnante não se utiliza de qualquer informação sob tutela do direito de propriedade intelectual para realizar a sua atividade empresarial.

A reforçar tal conclusão, observe-se que contratos dessa natureza, por não comportarem a transferência de tecnologia e, conseqüentemente, o pagamento de royalties, sequer são sujeitos a registro pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial (...)

e. Da mudança de critério jurídico e da prática reiterada das autoridades administrativas

(...) por se tratar da principal despesa da sua atividade, a Impugnante procede, desde o ano de 1993, com a dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores dispendidos para remunerar o direito de distribuir/comercializar os software da IBMC.

E, as dd. autoridades fiscais promoveram rotineiramente a fiscalização da apuração fiscal da Impugnante sem formalizar qualquer autuação, mesmo após analisar detidamente a matéria ora sob julgamento.

(...) as dd. autoridades fiscais buscam alterar em 2017 a apuração do ano-calendário de 2012, ou seja, a mudança de critério jurídico permanece sendo aplicada de forma retroativa pela d. fiscalização, infringindo de forma cristalina o disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Corroborando o acima exposto, oportuno mencionar os esclarecimentos trazidos no parecer do professor MARCO AURÉLIO GRECO (...)

Mas não é só!

A mudança de critério jurídico pode ser verificada em razão da recém publicada Solução de Divergência COSIT n.º 18/2017, que reformou a Solução de Divergência n.º 27/2008, de forma a caracterizar o pagamento de título de remuneração de licença de comercialização ou distribuição de software de cópias múltiplas como royalties.

Essa Solução de Divergência essencialmente confirmou o entendimento das dd. autoridades fiscais no auto de infração ora questionado. No entanto, até a publicação da Solução de Divergência n.º 18/2017, estava vigente a Solução de Divergência 27/2008 que afastava expressamente a caracterização dos pagamentos de licença de comercialização como royalties.

Nesse contexto, a conduta das dd. autoridades fiscais de lavrar o auto de infração com base em entendimento diametralmente oposto à posição da Coordenação do Sistema de Tributação, ou seja, com alteração do critério jurídico, consiste em ofensa à segurança jurídica e à expressa determinação legal, especificamente a Lei n.º 9.430/96, que trata dos efeitos das consultas.

Na remota hipótese de o entendimento acima não ser acolhido, o que se admite apenas para argumentar, há que se concluir, ao menos, que a Impugnante jamais poderia ser compelida ao pagamento de multas punitivas e juros de mora.

Isso porque, como já explicitado, a Impugnante sempre adotou o procedimento fiscal de realizar a dedução dos valores pagos a título de remuneração de direitos autorais na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL. E, tal prática nunca havia sido

questionada pelas dd. autoridades fiscais, mesmo após fiscalização realizada especificamente para verificar a apuração do IRPJ, sendo que a primeira autuação que tratou da matéria teve por objeto o ano-calendário de 2009, o que demonstra a evidente mudança de interpretação da legislação tributária pelo fisco.

Dessa forma, fica autorizada no presente caso a aplicação do artigo 100 do Código Tributário Nacional e a exclusão da multa e dos juros lançados de ofício (...)

f. Da inexistência de fundamento legal que permita restringir a dedução da base de cálculo da CSLL

(...) salvo as situações específicas em que o legislador expressamente mencionou que as regras eram aplicáveis tanto para a apuração do lucro real, quanto para a apuração da base de cálculo da CSLL, como ocorreu no artigo 13 da Lei n.º 9.249/96 por exemplo, não há que se falar em identidade de base de cálculo entre o IRPJ e a CSLL.

Se assim não fosse, o legislador sequer precisaria ressaltar que as disposições relativas à apuração do lucro real também seriam aplicáveis à apuração da base de cálculo da CSLL nas normas editadas após a Lei n.º 8.981/95.

Logo, se não há lei que determine a adição dos valores pagos à título de remuneração de direitos autorais na base de cálculo da CSLL, tais valores devem ser considerados dedutíveis para fins de apuração deste tributo, independentemente do disposto na legislação do Imposto de Renda.

Mas não é só!

Há que se ressaltar que, recentemente, a própria COSIT reconheceu, por meio da Solução de Consulta n.º 310/2017, que a restrição da dedutibilidade de royalties existente para o IRPJ não é aplicável para a CSLL.

Conforme restou mencionado na referida consulta, a Instrução Normativa RFB n. 1700/17, no anexo I que trata das adições ao lucro líquido, expressamente reconheceu que a indedutibilidade dos royalties prevista na alínea 'd' do parágrafo único do artigo 71 da Lei n. 4.506/64, é restrita à apuração do IRPJ, não se aplicando à CSLL.

É importante ressaltar, também, que a Solução de Consulta COSIT tem, a partir da sua publicação, efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil.

g. Da impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada

A Impugnante, no entanto, não pode concordar com a imposição de multas que somadas representam o gravoso montante de 125% sobre a mesma situação fática, por ferir claramente os princípios da razoabilidade, do não confisco e da proporcionalidade esculpidos na Constituição Federal e de observância obrigatória pelos agentes da administração pública.

(...) na possível existência de infração tanto à obrigação de pagamento de estimativas mensais quanto à obrigação de pagamento anual do IRPJ e da CSLL em virtude dos mesmos fatos, é evidente que a segunda infração se sobrepõe à primeira, sendo ela a única punível mediante a aplicação de multa de ofício.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou diversas vezes no sentido de inaplicabilidade conjunta das multas de ofício e isolada, tendo esse entendimento já sido inclusive pacificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Diante da uniformidade do entendimento quanto a inaplicabilidade da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, foi editada a súmula CARF n.º 105 (...)

V. DO PEDIDO

Em vista de todo o exposto, a Impugnante requer seja reconhecida a improcedência do lançamento fiscal, cancelando as exigências de IRPJ e CSLL relativas à suposta dedução indevida dos pagamentos pela distribuição/comercialização de software.

Alternativa e sucessivamente, caso não seja reconhecida a improcedência da acusação fiscal, deve ser afastada a exigência da CSLL, tendo em vista que não há fundamento legal para suportar aludida cobrança, bem como a cobrança da multa e dos juros de

mora, uma vez que a Impugnante observou as práticas reiteradas das autoridades administrativas.

Ainda, deve ser cancelada a exigência da multa isolada de 50%, uma vez que esta não pode ser exigida concomitantemente à multa de 75%. (destaques no original).

Ao apreciar o apelo do contribuinte, a 10ª Turma daquela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) entendeu por bem julgar a Impugnação Administrativa como parcialmente procedente.

Na decisão proferida, entendeu-se por “*EXONERAR INTEGRALMENTE a exigência da CSLL, no valor de R\$ 85.102.820,68, bem como as multas de ofício e isolada e os juros de mora decorrentes*”; e “*MANTER INTEGRALMENTE a exigência do IRPJ, bem como as multas de ofício e isolada e os juros de mora decorrentes*”. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

#### DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS.

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

#### 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.

#### FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre o tributo devido na apuração anual.

#### EXCLUSÃO DE PENALIDADES E DE JUROS MORATÓRIOS. OBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAMENTE OBSERVADAS PELA ADMINISTRAÇÃO. ART. 100, INCISO III, DO CTN. NÃO COMPROVADO.

O fato de a empresa não ter sido autuada em períodos anteriores não constitui prática reiterada da administração, sendo devidos a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e os juros moratórios, ambos previstos na legislação vigente.

#### CSLL. ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO.

De acordo com a Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017, as importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de royalties são dedutíveis, para fins de apuração do resultado ajustado, quando se constituir despesa necessária à atividade da empresa.

Não concordando com a decisão proferida, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.299 e seguintes dos autos), no qual, em síntese, repisa os argumentos apresentados na Impugnação Administrativa, rebatendo as razões de decidir daquela DRJ.

Como houve exoneração de parte do crédito tributário pela DRJ, o presidente do colegiado também apresentou Recurso de Ofício ao CARF.

Às fls. 1.378 e seguintes, a PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário do contribuinte, defendendo a manutenção do lançamento, no que tange aos créditos tributários e encargos do IRPJ.

Em sua peça, a d. Procuradoria da Fazenda Nacional também se manifestou pela necessidade de provimento do Recurso de Ofício, para que seja restabelecida, por este colegiado, a constituição dos créditos tributários da CSLL.

Ainda, às fls. 1.429, a Recorrente apresentou petição nos autos, requerendo a juntada de cópia da Solução de Consulta n.º 182 da Cosit, de 31 de maio de 2019, que, a princípio, iria ao encontro em parte do que restou defendido em seus apelos.

Ato contínuo, os autos foram distribuídos a este relator para julgamento.

Este é o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

### DA TEMPESTIVIDADE E DO CONHECIMENTO DOS RECURSOS VOLUNTÁRIO E DE OFÍCIO.

Como se denota dos autos, o contribuinte foi intimado do resultado do julgamento no dia 15/06/2018 (comprovante de fls. 1.296), apresentando seu Recurso Voluntário em 13/07/2018, conforme comprovante de fls. 1.298, ou seja, o Recurso ora em análise foi apresentado no prazo de 30 dias, como fixado no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Assim, por cumprir os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser conhecido e analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por outro lado, como demonstrado acima, a Turma Julgadora *a quo*, no acórdão recorrido, afastou exigência da CSLL, no valor de R\$ 85.102.820,68.

Como o valor exonerado (principal e multa) supera o valor de alçada de R\$2.500.000,00, nos termos da Portaria MF n.º 63/2017, o Recurso de Ofício também deve ser conhecido e analisado por este Conselho.

### DA DELIMITAÇÃO DO TEMA. DA FIXAÇÃO DE PREMISSAS.

Como demonstrado acima, a discussão posta no presente processo administrativo se refere à dedutibilidade ou não de despesas incorridas pela Recorrente, decorrentes de pagamentos realizados a empresa estrangeira, pertencente ao mesmo grupo econômico, pela exploração de direitos autorais de *software*.

De pronto, não se pode deixar de se consignar que, *mutatis mutandis*, essa mesma discussão já foi travada por este colegiado, quando do julgamento do Recurso Voluntário apresentado nos autos do processo de n.º 19515.721301/2015-93, cuja relatoria ficou a cargo do conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

No brilhante voto proferido (acórdão n.º 1302-002.695<sup>1</sup>), aquele Conselheiro explorou de forma detalhada e minuciosa a presente discussão, sendo acompanhado por este relator na integralidade.

---

<sup>1</sup> Não se pode deixar de destacar que, em 03/12/2019, ao analisar o Recurso Especial apresentado pela douta PGFN, a Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu por bem em não conhecer do apelo, por ausência de similitude fática entre os acórdãos indicados como divergentes e o que restou decidido por este colegiado. (informação extraída

Assim, na fixação das premissas que serão adotadas para a solução da discussão devolvida a este colegiado, invariavelmente se socorrerá daquela decisão, cujos fundamentos, reiterem-se, são irretocáveis.

Contudo, com o objetivo de contribuir com o debate, este relator trará seus fundamentos e razões de decidir, evitando-se, assim, a “tentação” de simplesmente transcrever o acórdão já proferido por este colegiado.

## DO CONCEITO DE ROYALTIES E A COMERCIALIZAÇÃO DE DIREITO AUTORAIS.

O primeiro ponto que precisa ser explorado é com relação ao conceito de *royalties* e se esse instituto se aplica no caso concreto, na medida em que a Recorrente alega, em síntese, em contraposição ao que defendeu o agente autuante, que os pagamentos foram realizados em decorrência de exploração de direitos autorais de *software*, não podendo ser caracterizados como *royalties*, já que recebidos pelo autor da obra, mesmo sendo este uma pessoa jurídica.

Pois bem.

Os *royalties* estão, a princípio, definidos de forma exemplificativa<sup>2</sup> no artigo 22 da Lei nº 4.506/64, que tem a seguinte redação:

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

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

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

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes. (destacou-se)

Pela redação do dispositivo legal transcrito, em especial do que se observa da alínea d), do artigo 22, os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais serão considerados como *royalties*, desde que não sejam percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra.

Assim, de pronto, deve-se pontuar que, em que pese no dispositivo não falar de *softwares*, até mesmo porque à época em que a legislação foi editada não existiam no mundo (ou era muito incipiente) computadores (hardwares) que precisavam de *softwares* para seu funcionamento, entende-se que os rendimentos decorrentes de “*exploração de direitos autorais*” podem englobar os *softwares* e, se esses rendimentos não forem recebidos pelo autor ou criador, serão considerados como *royalties*. Reitere-se que as hipóteses do texto legal são exemplificativas e não taxativas.

Neste sentido, não custa lembrar que a Lei nº 9.609/98 (Lei dos Softwares), em seu artigo primeiro, conceitua os *softwares* da seguinte forma:

Art. 1º - Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da

---

do site do CARF - <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf> - em consulta realizada no dia 13/10/2022.)

<sup>2</sup> A expressão "tais como" constante no caput do dispositivo deixa claro o caráter exemplificativo.

informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Por outro lado, esta mesma lei, quando trata da proteção dos direitos autorais dos programas de computador, deixa claro que esta proteção será regulada pela legislação que trata de direitos autorais. Veja-se:

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

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

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

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

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes.

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

§ 6º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos casos em que o programa em si não seja objeto essencial do aluguel.

Assim, para se verificar a proteção dada aos direitos dos autores de *softwares*, se faz necessário analisar o comando constante na Lei n.º 9.610/98, que é o dispositivo que “*consolida a legislação sobre direitos autorais*” no Brasil.

E, pela leitura desta lei, o que se percebe é que o legislador deixou claro que a autoria é sempre de uma pessoa física, mas ressaltou/protegeu a titularidade da pessoa jurídica da mesma forma. Confira-se, neste sentido, a redação do artigo 11 da referida lei:

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. (destacou-se).

Entende-se, assim, que a Lei n.º 9.609/98, ao dar ao empregador (pessoa jurídica, inclusive) os direitos relativos aos programas de computador, quando elaborados na vigência do contrato de trabalho ou de vínculo estatutário, acaba por proteger essa titularidade da mesma forma que a autoria da pessoa física. Confira-se:

Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.

§ 1º Ressalvado ajuste em contrário, a compensação do trabalho ou serviço prestado limitar-se-á à remuneração ou ao salário convencionado.

§ 2º Pertencerão, com exclusividade, ao empregado, contratado de serviço ou servidor os direitos concernentes a programa de computador gerado sem relação com o contrato de trabalho, prestação de serviços ou vínculo estatutário, e sem a utilização de recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, materiais, instalações ou equipamentos do empregador, da empresa ou entidade com a qual o empregador mantenha contrato de prestação de serviços ou assemelhados, do contratante de serviços ou órgão público. (destacou-se).

Assim, em que pese, quando do julgamento consubstanciado no acórdão n.º 1302-002.695 ter se deixado em aberto a interpretação dos dispositivos legais, considerando-a como dúbia, entende-se que a Lei n.º 9.609/98 equiparou a figura do "autor" a do titular do direitos inerentes ao *software* e, por isso, não haveria problemas dos direitos autorais serem pagos a pessoas jurídicas detentoras dos direitos "*relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário*".

Concorda-se, neste sentido, com a Recorrente, quando esta afirma, em seu Recurso Voluntário, que o "*registro do programa de computador pode ser realizado tanto pela pessoa física quanto pela pessoa jurídica, sendo que no artigo 4º da referida lei é expressamente prevista a possibilidade de o programa ser registrado pelo empregador (pessoa jurídica) quando este é desenvolvido na vigência de contrato de trabalho*".

Não se pode perder de vista, neste sentido, apenas para reforçar o argumento, que o artigo 52 do Código Civil (Lei n.º 10.406/02), é claro ao estender às pessoas jurídicas a proteção dos direitos personalidade. Veja-se a redação do dispositivo:

Art. 52. Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade.

Portanto, a pessoa jurídica pode deter direitos de personalidade<sup>3</sup>, que serão protegidos nos termos definidos pela legislação, quando houver, no ordenamento pátrio (aqui esta a ressalva "no que couber" da redação do dispositivo do Código Civil), a possibilidade de estas pessoas jurídicas serem detentoras de direito. E, no presente caso, esta possibilidade é facilmente percebida quando se analisa o já transcrito artigo 4º da Lei n.º 9.609/98.

Na mesma linha do que se está aqui defendendo, os professores Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald deixam claro que a pessoa jurídica pode ser considerada como criadora da obra intelectual. Veja-se:

**"O titular do direito autoral é, a toda evidência, o criador da obra intelectual, seja pessoa natural ou jurídica (inclusive o Poder Público), por se tratar de quem concebeu e materializou a obra, através de seu engenho e criatividade"**. (FARIAS, Cristiano Chaves de. Curso de direito civil: parte geral e LINDB / Cristiano Chaves de Farias, Nelson Rosenvald. 15. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. Pág. 281). (destacou-se)

<sup>3</sup> Não se pode deixar de mencionar que a redação deste dispositivo legal causa controvérsia na doutrina, como bem demonstra o civilista mineiro César Fiúza. Veja-se:

"O Código Civil, em seu artigo 52, estabelece que se aplica às pessoas jurídicas a proteção dos direitos da personalidade. A norma pode ser interpretada de duas formas: a primeira, a mais óbvia e fácil, seria no sentido de entender que o legislador concedeu às pessoas jurídicas titularidade de direitos de personalidade. No entanto, de acordo com a segunda interpretação, menos óbvia, a intenção da Lei não é a de considerar a pessoa jurídica titular de direitos de personalidade, mas tão-só a de conferir um meio de proteção e de reparação às lesões sofridas pelas pessoas jurídicas no respeitante a seu nome ou reputação, de vez que tais lesões atingem, seja os sócios ou acionistas, seja o desenvolvimento de suas atividades econômicas. Em última instância, mesmo o art. 52 do Código Civil visa, em última instância, proteger o ser humano". (FIUZA, César. Direito Civil: curso completo. 8ª ed., Rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. Pág. 168).

Inclusive, em nota de roda pé, como observação do trecho acima transcrito, aqueles autores dão exemplo da pessoa jurídica poder ser detentora de direitos autorais de *softwares*, *in verbis*:

“A título ilustrativo, convém observar que o art. 4º da Lei nº 9.609/98 – a chamada Lei do Software – reconhece proteção aos programas de computador dispondo pertencerem os direitos decorrentes dos programas desenvolvidos durante a vigência do contrato de trabalho ou do vínculo estatutário ao empregador, contratante ou órgão público, salvo disposição em contrário.” (FARIAS, Cristiano Chaves de. Curso de direito civil: parte geral e LINDB / Cristiano Chaves de Farias, Nelson Rosenvald. 15. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. Pág. 281 – Nota de pé de página). (destacou-se)

Assim, não se pode falar que todos os pagamentos de direito autoral relativo a *softwares* são *royalties*, uma vez que, nos termos definidos no artigo 22, d), da Lei nº 4.506/64, quando os pagamentos são realizados ao “*autor ou criador do bem ou obra*”, os rendimentos não serão considerados como decorrentes de *royalties*, podendo esses pagamentos serem realizados, inclusive, a pessoas jurídicas detentora dos direitos autorais.

Há que se pontuar, ainda, caso o entendimento fosse de que, na legislação brasileira, não houvesse a possibilidade de os pagamentos relativos a direitos autorais serem realizados à pessoa jurídica, que a legislação dos Estados Unidos da América, país onde tem sede a empresa IBM Corporation, admite e regula os direitos autorais das pessoas jurídicas.

Como restou demonstrado pela Recorrente, na mesma linha da legislação brasileira, “*de acordo com a regulamentação estabelecida pelo Governo dos Estados Unidos da América no “Code of Federal Regulations” (“Código de Regulamentações Federais” em tradução livre), também é considerado autor, para fins de registro de direitos autorais, o empregador ou outra pessoa para quem o trabalho é feito sob encomenda.*”

E, de fato, quando se analisa o documento de fls. 1051 e seguintes, que, como afirmou a Recorrente, “*é um formulário de pedido de registro de direitos autorais do Governo dos Estados Unidos da América*”, facilmente se percebe que aquele país admite como autor de uma obra a pessoa jurídica empregadora.

Desta feita, sendo o registro dos direitos autorais realizado naquele país, não poderia a fiscalização querer dar sua interpretação – que se mostrou equivocada, com toda venia – dos fatos ocorridos no exterior, com o que restou supostamente previsto no ordenamento jurídico pátrio, uma vez que a “Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro” (Decreto-Lei nº 4.657/42) é clara ao estipular, em seu artigo 8º, que “*para qualificar os bens e regular as relações a eles concernentes, aplicar-se-á a lei do país em que estiverem situados*”.

Assim, sendo incontroverso nos autos que a IBM Corporation é detentora dos direitos autorais dos *softwares* comercializados pela Recorrente no Brasil, os pagamentos realizados àquela empresa não podem ser considerados como *royalties*, como entenderam a fiscalização e a DRJ.

Portanto, com base no entendimento até aqui exposto, já se poderia dar provimento ao Recurso Voluntário ora analisado, uma vez que, não se tratando de *royalties* os pagamentos realizados à empresa IBM Corporation pela Recorrente, não se poderia aplicar a indedutibilidade prevista no então vigente artigo 353, inciso I do Decreto nº 3.000/99<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> O artigo 363, inciso I do atualmente vigente Decreto nº 9.580/2018 tem a mesma previsão.

Contudo, de acordo com o que restou decidido anteriormente neste colegiado, no já mencionado acórdão n.º 1302-002.695, para se colocar uma pá de cal sobre a presente discussão, entende-se como necessária a análise de mais dois pontos<sup>5</sup>.

O primeiro deles se refere à verificação se foi estipulada ou não, no contrato de comercialização dos programas de computador, a transferência da tecnologia para a Recorrente. Em outras palavras: é preciso verificar, no caso concreto, se no contrato de comercialização dos programas de computador é estipulada ou não a transferência de tecnologia por parte do detentor da titularidade daqueles programas de computador.

O outro ponto que precisa ser explorado é com relação ao fato de os pagamentos terem sido realizados a não sócio, o que, aos olhos da Recorrente, afastaria também a aplicação do disposto no artigo 353, inciso I do Decreto n.º 3.000/99. É o que se passa a fazer.

#### DA AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA NOS CONTRATOS DE COMERCIALIZAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DOS SOFTWARES.

Como demonstrado acima, ao proferir o voto consubstanciado no acórdão n.º 1302-002.695, o ilustre Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca entendeu que deveria “*ir além*”, para se “*concluir sobre aplicação da Lei 4.506 aos programas de computador ou, mesmo, sobre qual seria a natureza dos valores recebidos ou pagos pela cessão de uso de software*”.

E o entendimento consignado naquele voto, tendo em vista, em especial, a legislação que regula a CIDE/Royalties (Lei n.º 10.168/00) e o posicionamento da Receita Federal do Brasil consignado em Solução de Consulta, foi no sentido de que:

“Considerando que o fato gerador do tributo em questão é a remuneração paga pela exploração de direitos autorais (fato-tipo da expressão “royalty”) e, mais, que o §1ºA<sup>6</sup>,

<sup>5</sup> Importante ressaltar que a Recorrente trouxe diversos outros argumentos, que não serão explorados um a um, na esteira do entendimento já consolidado do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o julgador não está obrigado a enfrentar todos os argumentos invocados pelas partes. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

(...) 5. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJE 15/06/2016) (destacou-se)

<sup>6</sup> O dispositivo em comento tem a seguinte redação:

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

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

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

acima, exclui explicitamente da hipótese de incidência as operações com programas de computador em que não se observe a "transferência de tecnologia", **é mais que razoável assumir que haverá pagamento de royalties pela cessão de direito de uso de software se e quando se verificar "a transferência de aludido direito"**. Até porque, a simples aquisição da licença de uso, sem a transferência da respectiva tecnologia, vem sendo tratada, inclusive, pela Receita Federal, como operação com mercadorias. Neste sentido, confira-se a Solução de Consulta Disit de n.º 149/2013": (destacou-se)

Neste sentido, não se pode perder de vista que a Lei n.º 9.609/98 determina que os contratos que envolvam a transferência de tecnologia deverão ser, necessariamente, registrados perante o INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial. Confira-se a redação do artigo 11 daquela Lei:

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

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

No presente caso, ao verificar o contrato firmado pela Recorrente e a detentora dos direitos dos programas de computador – IBM Corporation -, juntado aos autos pela fiscalização às fls. 700 a 706, não foi possível verificar ao certo se há ou não a transferência da tecnologia. Em uma leitura inicial, pode-se arriscar que não haveria a transferência de tecnologia.

Contudo, junto com a Impugnação Administrativa, a Recorrente apresentou às fls. 1.077 dos autos, declaração do próprio INPI, na qual este órgão do então Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior deixou claro que, pelo objeto do contrato firmado entre a Recorrente e a IBM Corporation em 1993 (o mesmo analisado e juntado pela fiscalização aos autos), este contrato não estava sujeito ao registro naquele órgão. Veja-se o que constou do documento expedido:

Em atenção à solicitação feita por essa empresa em carta de 21/12/2010, comunicamos a Vossas Senhorias que o contrato estabelecido entre as empresas IBM BRASIL - INDÚSTRIA, MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA. e a INTERNATIONAL BUSINESS MACHINES CORPORATION em 29/01/1993, constante do processo em referência, que tem como objeto a distribuição de Programas da IBM, não é passível de averbação/registro no INPI, **por não se enquadrar no Artigo 211 da Lei n.º 9.279/96, conforme Art. 11 da Lei n.º 9609/98.** (sem destaques no original)

Assim, a acusação fiscal, quando analisada sob a ótica da transferência de tecnologia, também não se sustenta. De acordo com a premissa fixada no acórdão de n.º 1302-002.695, com a qual se concorda, somente a transferência de tecnologia, com a disponibilização do código-fonte, juntamente com a cessão da licença de uso, tornaria hábil a classificação dos pagamentos realizados em decorrência de tal licença como *royalties*.

No presente caso, como restou comprovado pela Recorrente, não há transferência de tecnologia, sendo que o próprio órgão competente para registrar essa modalidade de contrato – no caso o INPI – deixou claro que a pactuação firmada entre a Recorrente e a IBM Corporation não envolvia essa transferência.

## DOS PAGAMENTOS REALIZADOS A NÃO SÓCIOS. DA NÃO APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 353, INCISO I DO DECRETO 3.000/99 (RIR/99).

Nos termos do TVF, o agente autuante deixou claro que a IBM Corporation, apesar de fazer parte do mesmo grupo econômico da Recorrente, não figura como sócia desta. Veja-se o que constou do TVF:

A IBM Brasil tem como sócias as empresas IBM WORLD TRADE ASIA CORP., CNPJ 05.722.435/0001-63, e IBM AMERICAS HOLDING LLC, CNPJ 09.677.335/0001-13, com sede nos Estados Unidos, participando, respectivamente, com 0,00000016% e 99,99999984% do capital social da IBM Brasil (art. 5º do doc. 3.3).

De acordo com pesquisa realizada na internet, tendo como base os anos-calendário de 2009, 2011, 2012 e 2014, todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais da IBM Corporation, fazendo parte de um mesmo grupo econômico (doc.21). Conclui-se, portanto, que a IBM Corporation é sócia controladora da IBM Brasil, fato corroborado pelos esclarecimentos prestados pela empresa em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de 12/09/2016 (docs. 10 e 11).

Pelo o que se denota do trecho acima – deixando claro que essa foi a única manifestação do TVF neste sentido – a fiscalização entendeu que o fato de todas as empresas do grupo IBM serem subsidiárias integrais da IBM Corporation, esta seria “*sócia controladora*” da Recorrente.

Neste ponto, ressalta-se que não houve, por parte da fiscalização, qualquer acusação e, por consequência, comprovação de práticas ilícitas das entidades, no sentido de se esconder, por exemplo, o real sócio da Recorrente.

Assim, com base naquela ilação, a fiscalização entendeu que os pagamentos realizados a título de “*royalties*” pela Recorrente não seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do comando do artigo 353, inciso I do RIR/99, que tem, reitera-se, a seguinte redação:

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; (destacou-se)

Já se demonstrou acima que os pagamentos realizados pela Recorrente não podem ser considerados como *royalties*, seja (i) porque os valores foram pagos ao autor ou criador do bem ou obra, mesmo sendo este autor uma pessoa jurídica, seja (ii) porque, pelo contrato firmado, com a autorização de comercialização dos *softwares*, as partes não pactuaram a transferência de tecnologia.

Assim, só com esses dois argumentos, já se seria possível afirmar que não assiste razão à acusação fiscal.

Entretanto, também não se pode concordar com a afirmação da fiscalização no sentido de que os pagamentos realizados a uma empresa pertencente ao mesmo grupo econômico, que não figura como sócia do contribuinte brasileiro, tem o condão de atrair a aplicação do disposto no citado inciso I, do artigo 353 do RIR/99. Explica-se.

Em primeiro lugar, o disposto no artigo 353, inciso I do RIR/99 está expressamente previsto na alínea d), do parágrafo único, do artigo 71 da Lei 4.506/64 e este dispositivo é claro ao afirmar que os royalties não serão dedutíveis quando pagos a “*a sócios ou dirigentes de emprêsas, e a seus parentes ou dependentes*”. Em nenhum momento, o dispositivo fala em pagamentos a empresas do mesmo grupo econômico da entidade ou para terceiros.

Contudo, não se pode admitir uma interpretação analógica da legislação, com o objeto de alcançar materialidades tributárias que não foram prévia e expressamente previstas pelo legislador.

De fato, como muito bem colocado pelo conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca no acórdão de n.º 1302-002.695, “*não existe norma que vede a dedução de despesas incorridas por uma empresa, decorrentes do pagamento de royalties à empresa para com a qual não mantenha qualquer relação societária; não existe norma, propriamente, que disponha sobre tal vedação quando as operações ora tratadas sejam realizadas por empresas pertencentes a um "grupo econômico", lembrando que, quando assim o quis, o legislador o disse de forma explícita (v.g., quando trata da responsabilidade tributária-previdenciária - ex vi do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91)*”.

Como sabido, a utilização de analogia para se alcançar materialidades não previstas pelo legislador foi expressamente vedada pelo Código Tributário Nacional, em especial quando se lê o disposto no artigo 108. Confira-se:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. (destacou-se)

Ao se pronunciar sobre a analogia no Direito Tributário, Luciano Amaro assim leciona:

“O primeiro dos instrumentos de integração referidos pelo Código Tributário Nacional é a analogia, que consiste na aplicação a determinado caso, para qual inexistente preceito expresso, de norma legal prevista para uma situação semelhante. Funda-se em que as razões que ditaram o comando legal para a situação regulada devem levar à aplicação de idêntico preceito ao caso semelhante (ou seja, análogo). Ubi eadem ratio, eadem jus.

(...)

A analogia tem, no direito tributário, pequeno campo de atuação, pois o princípio da reserva de lei impede a utilização desse instrumento de integração para efeito de exigência de tributo. (AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 212) (destacou-se)

No presente caso, a fiscalização, para fins de tornar uma despesa incorrida pela Recorrente como indedutível das bases de cálculo do IRPJ e do CSLL, acabou por se utilizar de forma indevida do instituto da analogia.

Como se verifica da leitura dos dispositivos legais, em nenhum momento o legislador determinou que os gastos com pagamentos de “royalties” a empresas não sócias, mesmo que pertencentes ao mesmo grupo econômico, seriam indedutíveis. O que o legislador apontou foi que os pagamentos realizados a sócios não seriam dedutíveis, nada mais.

Assim, ao entender que os pagamentos realizados a empresa pertencente ao mesmo grupo econômico não seriam dedutíveis, a fiscalização, ao fim e ao cabo, se utilizou de analogia para criar uma obrigação tributária à Recorrente não prevista em lei.

E, como já mencionado inúmeras vezes ao longo deste voto, esse fato não passou despercebido por esse colegiado, quando do julgamento de processo similar ao presente caso. A ementa do acórdão proferido por esta Turma de Julgamento resume o que se concluiu nos autos do processo n.º 19515.721301/2015-93, *in verbis*:

(...)

DESPESAS DEDUTÍVEIS ROYALTIES PAGOS À EMPRESA PERTENCENTE A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO

São dedutíveis os royalties pagos à empresa com a qual não se mantenha relacionamento societário, ainda que pertencente a um mesmo grupo econômico, por falta de previsão legal expressa. (Acórdão n.º 1302-002.695 – Sessão de 09 de Abril de 2018).

Como se não bastasse, também como já mencionado, na petição de fls. 1.429, a Recorrente juntou aos autos cópia da Solução de Consulta n.º 182 da Cosit, de 31 de maio de 2019, ou seja, de data posterior ao julgamento realizado por este colegiado referente àquele processo.

E neste pronunciamento, ao contrário do que entenderam a fiscalização e o acórdão recorrido, a COSIT, externando o posicionamento da Receita Federal do Brasil sobre o tema, deixou claro que os pagamentos de *royalties* a controladores indiretos – como no caso da IBM Corporation – não tornam os valores indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que o termo "sócios", constante do artigo 353, inciso I do RIR/99, "*se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica*".

Na fundamentação elaborada para responder a consulta do contribuinte, a Receita Federal do Brasil deixou bem claro que o conceito de sócio, que é aquele, em última análise, que contribui com o capital social da entidade, não pode ser estendido às empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Confira-se, neste sentido, trecho do pronunciamento da RFB:

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

20. Por fim, é possível encontrar na legislação tributária exemplos de conceitos que abordam os sócios da pessoa jurídica, com o intuito de coibir despesas indevidas. O art. 23 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 conceituou "pessoas vinculadas" para fins de preços de transferência. Outro exemplo é a previsão do termo "pessoas ligadas" do art. 529 do RIR/2018, para fins de caracterização de lucros distribuídos disfarçadamente.

21. Todavia, em nenhum dos casos citados procurou-se estender o conceito de sócios a pessoas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Na verdade, são amostras de que pagamentos entre pessoas ligadas são admissíveis, desde que respeitadas certas condições, além de ser praxe da legislação tributária delimitar expressamente as hipóteses que envolvem dedução de despesas.

Veja-se, ainda, a ementa do entendimento exarado pela COSIT:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

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

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

Dispositivos Legais: Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 71, parágrafo único, "d"; Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 362 e art. 363, I. (destacou-se).

O entendimento exarado na mencionada Solução de Consulta, inclusive, já foi utilizado em decisão proferida por outra Turma de Julgamento do CARF, como se observa da ementa abaixo. Veja-se:

ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A não dedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para colher na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômica ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento. (Acórdão n.º 1301-004.374 – Sessão de 11/02/2020).

*In casu*, portanto, apenas para argumentar, mesmo se se estivesse tratando de *royalties*, não haveria que se falar em indedutibilidade, nos termos previstos no artigo 353, inciso I do RIR/99, uma vez que os pagamentos foram realizados para empresa que não detém qualquer participação societária direta (participação no capital social) junto à Recorrente.

Por todo exposto, VOTA-SE por DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para afastar a constituição de ofício dos créditos tributários de IRPJ e das penalidades a eles inerentes.

DO RECURSO DE OFÍCIO.

Como demonstrado no relatório do presente voto, ao analisar a Impugnação Administrativa da Recorrente, a DRJ de Belo Horizonte entendeu que não poderia prevalecer a constituição dos créditos tributários relativos à CSLL.

O entendimento foi exarado com base no que dispôs a IN RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017 e os pronunciamentos posteriores da própria Receita Federal do Brasil sobre o tema. Veja-se o que constou do acórdão recorrido:

De fato, a referida Instrução Normativa, em vez de apenas se limitar aos contornos da lei, estabelece que a indedutibilidade dos royalties é restrita à apuração do IRPJ, não se aplicando à CSLL, dispondo, assim, de forma contrária ao art. 57 da Lei n.º 8.991/95:

(...)

A análise da dedutibilidade dos royalties efetuada por meio da Solução de Consulta Cosit n.º 310/2017 se baseou apenas no conteúdo da referida Instrução Normativa, não se vislumbrando em seus fundamentos os dispositivos de lei que amparassem a conclusão de que esses royalties seriam dedutíveis na apuração do resultado ajustado da CSLL:

Solução de Consulta Cosit n.º 310, de 14 de junho de 2017

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO.

As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de royalties são dedutíveis, para fins de apuração do resultado ajustado, quando se constituir despesa necessária à atividade da empresa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE. São indedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas.

(...)

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

Conforme já exposto no item III, a autoridade administrativa está vinculada às interpretações das normas legais contidas nos atos normativos expedidos pela Administração Fazendária que, por força dos artigos 96 e 100, I, do Código Tributário Nacional, integram a legislação tributária. Por conta dessa vinculação, a autoridade administrativa deve limitar-se a aplicar a norma legal.

Dessa forma, mesmo entendendo que a IN RFB n.º 1.700/2017 acabou por legislar, extrapolando a sua função de apenas complementar e normatizar a legislação tributária, estando, smj, contrária ao que estabelece a lei, resta a autoridade julgadora a aplicação da referida instrução normativa.

Não há como discordar das conclusões do acórdão recorrido.

De fato, pelo entendimento até aqui demonstrado, a remuneração paga pela Recorrente não foi feita a título de *royalties*, além de ter sido paga a pessoa jurídica não sócia da entidade. Esses argumentos, por si só, já seriam suficientes para desconstituir também os créditos tributários relativos à CSLL.

Contudo, no que tange a essa Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, os normativos e pronunciamentos da Receita Federal do Brasil são suficientemente claros para afastar a referida cobrança, ou seja, são diametralmente opostos à construção feita pelo agente autuante nos Autos de Infração. Por isso, concorda-se, neste ponto, com as conclusões do acórdão recorrido.

Por outro lado, não se pode deixar de mencionar que chega a ser temerária a manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional, quando, nas contrarrazões apresentadas, defende o provimento do Recurso de Ofício, sob o argumento de que “*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*”.

Ora, tal afirmação vai de encontro ao que estipula a própria Receita Federal do Brasil, seja nos seus normativos internos, seja nas soluções de consultas que lhe são formuladas pelos contribuintes. Questiona-se, assim, se os contribuintes devem pautar suas condutas no que preceitua a RFB ou no que defende a PGFN. No mínimo, estranho esse pronunciamento da douta Procuradoria da Fazenda Nacional, que, *data venia*, em nada contribui para a solução da discussão posta nestes autos.

Por tais razões, VOTA-SE por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

## CONCLUSÕES

Por todo o aqui exposto, VOTA-SE por:

- DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para afastar a constituição de ofício dos créditos tributários de IRPJ, inclusive das penalidades aplicadas.

- NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO, mantendo-se a exoneração dos créditos tributários de CSSL, bem como das penalidades decorrentes da constituição de ofício do crédito tributário.

Deixa-se, assim, de analisar os pedidos subsidiários apresentados pela Recorrente no Recursos Voluntário, notadamente quanto (i) à “mudança do critério jurídico” e a impossibilidade de se penalizar o contribuinte pelas condutas praticadas e quanto (ii) a impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

É como se vota.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias