



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720833/2017-55
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.966 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 9 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado IBM BRASIL-INDUSTRIA MAQUINAS E SERVICOS LIMITADA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do recurso especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um *fundamento jurídico autônomo* constante do acórdão recorrido.

Também a ausência de similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o alegado *paradigma* impede a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, prejudicando o conhecimento recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 1.466/1.509) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do **Acórdão nº 1302-006.279** (fls. 1.443/1.464), o qual, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário e negou provimento ao recurso de ofício com base na seguinte ementa:

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.

Cientificada dessa decisão, a recorrente interpôs o recurso especial, que foi assim admitido (fls. 1.513/1.530):

Extraem-se do texto recursal duas propostas de divergência, e respectivos paradigmas:

(1) “Da divergência quanto à natureza de royalties dos pagamentos realizados à IBM Corporations” (item III.1 do apelo)

Paradigma n.º 9101-003.063 – processo 16682.720169/2015-82 – sessão de 13/09/2017

Paradigma n.º 1201-002.158 – processo 16682.722771/2016-35 – sessão de 16/05/2018

(2) “Da divergência quanto à dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ” (item III.2 do apelo)

Paradigma n.º 9101-003.063 – processo 16682.720169/2015-82 – sessão de 13/09/2017

Paradigma n.º 9101-006.098 – processo 16682.722771/2016-35 – sessão de 11/05/2022

(...)

Passa-se ao exame.

(1) “Da divergência quanto à natureza de royalties dos pagamentos realizados à IBM Corporations” (item III.1 do apelo)

Discute-se a qualificação dos pagamentos da autuada à IBM Corporation são ou não royalties. A divergência é proposta nestes termos:

(...)

De fato os casos paradigmáticos envolviam pagamentos semelhantes aos do presente caso, efetuados por IBM Brasil em favor de controladora indireta, pela licença de uso de software. Os paradigmas interpretaram o mesmo arcabouço legislativo aqui contemplado.

Reproduz-se o texto comum das ementas dos paradigmas nos 9101-003.063 e 1201-002.158, no que interessa à matéria em exame:

“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".

Observa-se que, no que interessa à divergência proposta, o voto vencedor do paradigma n.º 1201-002.158 reproduz e adota os fundamentos do paradigma n.º 9101-003.063.

Abaixo, o excerto do paradigma n.º 9101-003.063 reproduzido no apelo especial fazendário:

(...)

É claro o dissídio frente ao acórdão recorrido. O aresto *a quo* pronuncia que a empresa IBM Corporation, beneficiária dos pagamentos, “*é detentora dos direitos autorais dos softwares comercializados pela Recorrente no Brasil*”, e que assim sendo, “*os pagamentos realizados àquela empresa não podem ser considerados como royalties*”.

De outro lado, os paradigmas entendem que a IBM USA/IBM Corporation “*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*”.

Demonstrado o dissídio interpretativo entre Turmas, **deve-se dar seguimento à matéria (1).**

(2) “Da divergência quanto à dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ” (item III.2 do apelo)

A segunda divergência suscitada é quanto a se royalties pagos a controladora indireta do contribuinte são ou não dedutíveis. Vê-se que neste tópico é relevante a relação entre a autuada e a destinatária dos pagamentos em questão – trata-se de determinar se o disposto no art. 353, inciso I, do RIR/99 se aplica quando a destinatária dos valores seja controladora indireta (no presente caso, IBM Corporation).

Vale observar que esta segunda matéria parte da premissa de que os pagamentos em questão são royalties, definição que está no cerne da primeira divergência proposta. O Recorrente trouxe paradigmas divergentes que devolvem para reexame a primeira matéria, o que permite a arguição de divergência na segunda.

Propôs-se divergência nos seguintes termos:

(...)

Os casos paradigmáticos envolviam pagamentos semelhantes aos do presente caso, efetuados por IBM Brasil em favor de controladora indireta, pela licença de uso de software. Naqueles casos, a defesa argumentara que o art. 353, inciso I, do RIR/99 teria extrapolado ao se referir a “sócio pessoa física *ou jurídica*”, pois a vedação do artigo 71, parágrafo único, “d”, da Lei 4.506/64 não se aplicaria a pessoas jurídicas. Os paradigmas nos 9101-003.063 e 9101-006.098 refutam tal argumento, adotando ambos a fundamentação do acórdão nº 9101-001.908 - assentam que referida vedação também se dirige a sócio pessoa jurídica, e que a regra geral é a indedutibilidade de royalties pagos a pessoas ligadas. Assim entendendo, os paradigmas concluem que indedutíveis os royalties pagos à controladora indireta da autuada (IBM Corporation/IBM USA).

A seguir, trechos da ementa e do voto no paradigma nº 9101-003.063, selecionados pelo Recorrente:

(...)

No tocante à matéria em exame, o segundo paradigma (nº 9101-006.098) traz os mesmos fundamentos do primeiro.

Há de fato divergência frente ao acórdão recorrido, segundo o qual o sócio a que se refere o inciso I do art. 353 do RIR/99 é quem detém participação societária *direta* na empresa.

Demonstrada a divergência entre Turmas, **deve-se dar seguimento à matéria (2).**

Chamada a se manifestar, o sujeito passivo ofereceu contrarrazões (fls. 1.544/1.610). Questiona o conhecimento recursal, pugna pela manutenção do acórdão recorrido e pede, caso o recurso fazendário seja provido, que os autos sejam remetidos à segunda instância para que todos os demais argumentos que restaram prejudicados sejam devidamente apreciados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial fazendário é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o conhecimento recursal, notadamente a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial.

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido:

(...)

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.

[...]

Entende-se, assim, que a Lei nº 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:

[...]

Assim, em que pese, quando do julgamento consubstanciado no acórdão nº 1302-002.695 ter se deixado em aberto a interpretação dos dispositivos legais, considerando-a como dúvida, entende-se que a Lei nº 9.609/98 equiparou a figura do "autor" a do titular dos 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".

[...]

Portanto, a pessoa jurídica pode deter direitos de personalidade³, 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 nº 9.609/98.

[...]

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.

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

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 nº 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 nº 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 nº 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 “royaltie”) e, mais, que o §1ºA, 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 nº 149/2013”: (destacou-se)

Neste sentido, não se pode perder de vista que a Lei nº 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 nº 9.279/96, conforme Art. 11 da Lei nº 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 nº 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).

[...]

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 empresas, 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.

[...]

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.

[...]

Como se não bastasse, também como já mencionado, na petição de fls. 1.429, a Recorrente juntou aos autos cópia da Solução de Consulta nº 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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 conceituou “pessoas vinculadas” para fins de preços de transferência. Outro exemplo é a previsão do termo “pessoas ligadas” do art. 529 do RIR/2018, para fins de caracterização de lucros distribuídos disfarçadamente.

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 nº 4.506, de 1964. O termo "sócios" do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 71, parágrafo único, "d"; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 362 e art. 363, I. (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 econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento. (Acórdão nº 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.

Como se vê, a Turma Julgadora *a quo* deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte por três fundamentos jurídicos, *autônomos* e *sucessivos*, que inclusive constaram na ementa de forma expressa, na seguinte ordem e termos:

Fundamento (i): *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;*

Fundamento (ii): *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); e*

Fundamento (iii): *são dedutíveis os royalties pagos à empresa com a qual não se mantinha relacionamento societário, ainda que pertencente a um mesmo grupo econômico, por falta de previsão legal expressa e na linha da Solução de Consulta nº 182 da Cosit, de 31 de maio de 2019.*

Ocorre que o recurso especial interposto pela PGFN atacou apenas os fundamentos **(i)** e **(iii)** acima, o que significa dizer que não há contestação específica para o fundamento **(ii)**, no sentido de que, por não envolver transferência de tecnologia, os respectivos pagamentos não se sujeitariam à regra de indedutibilidade prevista no referido art. 353, I.

Como bem observou a Recorrida em sede de contrarrazões:

Uma simples análise da estrutura do apelo especial fazendário é suficiente para que se verifique que este ponto não foi objeto de demonstração precisa de controvérsia, posto que o recurso especial ora contrarrazoado está subdividido da seguinte forma:

I – DOS FATOS

(...)

II – DA TEMPESTIVIDADE

(...)

III – DA DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA

(...)

II.1. DA DIVERGÊNCIA QUANTO À NATUREZA DE ROYALTIES DOS PAGAMENTOS REALIZADOS À IBM CORPORATIONS

(...)

III.2. DA DIVERGÊNCIA QUANTO À DEDUTIBILIDADE DOS ROYALTIES PAGOS À CONTROLADORA INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

(...)

IV – DAS RAZÕES PELA MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO

A) Valores pagos à controladora na qualidade de royalties. Tributação.

A.1 Noções gerais. Conceito de royalties.

(...)

A.2 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.3 Aplicação do art. 71 da Lei n. 4.506/64 a pessoas jurídicas.

(...)

A. 4 Da aplicação do art. 71 da Lei n. 4.507/64 à controladora indireta.

(...)

V – DO PEDIDO

(Destaques da Recorrida)

Com efeito, uma análise detalhada dos argumentos recursais da d. PGFN torna ainda mais evidente que a questão da impossibilidade de caracterização dos pagamentos realizados pela Recorrida como royalties ante a ausência de transferência de tecnologia não foi sequer marginalmente abordada ao longo do recurso especial ora contrarrazoado.

No tópico de *demonstração de divergência (...) quanto à natureza de royalties dos pagamentos realizados à IBM Corporations*, no qual, em tese, poderia estar contido um argumento acerca deste ponto, a d. PGFN transcreve trechos dos acórdãos paradigma e conclui da seguinte forma para pretensamente demonstrar a divergência jurisprudencial:

Diversamente, os acórdãos paradigmas apresentados são categóricos em afirmar que não pode a pessoa jurídica figurar como criadora ou autora de obra intelectual, e 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.

Há, portanto, clara divergência interpretativa em relação ao entendimento do colegiado ora recorrido que, analisando situação idêntica e em face do mesmo contribuinte, entendeu que tais valores não se amoldam ao conceito legal de royalties.

Como se vê, **não há qualquer menção a uma divergência relacionada ao fundamento da r. decisão recorrida no sentido de que os pagamentos efetuados**

pela Recorrida não se caracterizam como royalties, especificamente em razão de não ter havido transferência de tecnologia nos contratos de comercialização e distribuição de softwares sob análise.

No mérito, tampouco é endereçado este fundamento da r. decisão recorrida, uma vez que a d. PGFN se limita a atacar as supostas (i) impossibilidade de pessoa jurídica figurar como criadora de obra autoral e (ii) ausência de prova da qualidade de criadora, questões essas relacionadas ao "primeiro fundamento" da r. decisão recorrida no sentido de que os pagamentos efetuados pela Recorrida não se caracterizam como royalties, uma vez que percebidos pelo autor da obra, mesmo sendo a autora pessoa jurídica.

Não foram indicadas, portanto, as razões que desconstituiriam a conclusão da r. decisão recorrida no sentido de que os pagamentos efetuados pela Recorrida à IBMC não se caracterizam como royalties também em razão de não haver transferência de tecnologia nos contratos de comercialização e distribuição de softwares, fundamento esse que possui racional distinto e independente dos demais pontos da r. decisão recorrida.

[...]

De fato, tal como as matérias tidas como divergentes foram postas, entendo que realmente estamos diante de hipótese em que há *razão de decidir autônoma* que não foi objeto de questionamento *direto* no recurso especial, lembrando, aqui, que o dissídio deve ser analiticamente demonstrado pela parte recorrente¹, o que afasta a possibilidade de caracterizar a necessária divergência de forma *presumida*.

Nesses termos, o conhecimento recursal resta prejudicado ante a caracterização de *fundamento não atacado*, na linha do que orienta o *Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial* do CARF (versão 3.1. Dez. 2018, página 36):

- Matéria decidida mediante a adoção de fundamentos diversos e autônomos

Há casos de matérias que são decididas aplicando-se fundamentos diversos e autônomos, de sorte que qualquer um deles, isoladamente, é apto a fundamentar a conclusão do voto sobre aquela matéria. Nesse caso, o seguimento da matéria à Instância Especial pressupõe a demonstração de divergência jurisprudencial acerca de todos os fundamentos.

Ademais, cumpre também notar que os *paradigmas* (Acórdãos **9101-003.063** e **9101-006.098**) a meu ver sequer são hábeis a caracterizar a *segunda divergência* – “*dedutibilidade dos royalties pagos à controladora indireta da base de cálculo do IRPJ*” (item III.2 do apelo).

O acórdão ora recorrido, na verdade, afastou a norma de indedutibilidade em questão sob a premissa de que o beneficiário dos pagamentos seria uma pessoa jurídica integrante do mesmo grupo econômico, e não uma sócia direta, ainda que pessoa jurídica. Nas palavras do decisum, repita-se, *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*

¹ Cf. art. 67, § 8º, do Anexo II do “antigo” Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), bem como no art. 118, § 8º, do RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

pagamentos foram realizados para empresa que não detém qualquer participação societária direta (participação no capital social) junto à Recorrente.

Nesse ponto, a decisão também se valeu do próprio posicionamento da Receita Federal do Brasil sobre o tema, na Solução de Consulta nº 182 da Cosit, de 31 de maio de 2019, que, no entender do voto condutor, *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”.*

Em seguida o Relator ainda registra que *o entendimento exarado na mencionada Solução de Consulta, inclusive, já foi utilizado em decisão proferida por outra Turma de Julgamento do CARF (Acórdão nº 1301-004.374).*

Aos olhos da decisão recorrida, portanto, a orientação da Receita Federal em questão, que conferiu uma interpretação mais restrita do que pretende a Recorrente ao termo **sócio pessoa jurídica**, foi determinante para afastar a regra de indedutibilidade, ainda que tais pagamentos pudessem ser enquadrados como royalties.

O primeiro paradigma (Acórdão nº **9101-003.063**), porém, é resultado de julgamento proferido antes da publicação da referida Solução de Consulta, o que o coloca em um plano fático-jurídico distinto do recorrido, impedindo a caracterização do dissídio.

O segundo paradigma (Acórdão nº **9101-006.098**), por sua vez, foi prolatado já na vigência da Solução de Consulta, conforme registrou a própria PGFN no recurso especial (fls. 1.490), *in verbis*:

Ademais, o Acórdão paradigma foi proferido no ano de 2022, ou seja, posteriormente à prolação Solução de Consulta nº 182 da Cosit, de 31 de maio de 2019, utilizada pelo colegiado recorrido para fundamentar sua decisão. Entretanto, ainda assim, a 1ª Turma da CSRF manteve o lançamento fiscal, entendendo ser indedutíveis os pagamentos e royalties a controlada indireta.

O que deixou de observar a Recorrente, todavia, é que não houve análise da matéria que ora se busca rediscutir naquele precedente. Mais precisamente, o referido julgado (ou seja, o Acórdão nº **9101-006.098**, do qual inclusive o presente Julgador participou do julgamento) a matéria “1.3 - Remessa de royalties a beneficiário que não é sócio da remetente” não foi conhecida por maioria de votos, tendo sido apreciados outros dois temas que não se confundem, a saber: 1.1) *Pagamentos à Pessoa Jurídica em contrapartida à exploração de direitos autorais*; e 1.2) *Dedução de despesas com royalties pagos a sócio pessoa jurídica*.

A própria decisão ora comparada, aliás, logo no início do voto de mérito registra que *a acusação fiscal se pauta na indedutibilidade de despesas que corresponderiam a royalties e foram pagas à IBM Corporation, **classificada como sócia da recorrente**.* (grifamos)

E em seguida ainda destaca que:

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

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

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

[...]

Como se vê, não há paralelo entre os *acórdãos paradigmas* e o acórdão recorrido que permita a caracterização de divergência nessa *segunda matéria*, o que definitivamente impede o conhecimento recursal.

Conclusão

Pelo exposto, o recurso especial não deve ser conhecido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Está relatado no acórdão recorrido que *a acusação do agente autuante, em síntese, está estribada 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*. Consignou-se, também, que:

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 nº 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.”*

A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou a exigência de CSLL e submeteu esta exoneração a reexame necessário. O Colegiado *a quo*, por sua vez, assim decidiu no Acórdão nº 1302-006.279:

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 CSLL, 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.

A PGFN deduz a primeira matéria *“Da divergência quanto à natureza de royalties dos pagamentos realizados à IBM Corporations”*, apontando como paradigmas os acórdãos nº 9101-003.063 e 1201-002.158. O exame de admissibilidade observou que o paradigma nº 1201-002.158 adota os fundamentos do paradigma nº 9101-003.063. Esta Conselheira, por sua vez, foi

relatora do recurso especial da Contribuinte interposto contra o paradigma nº 1201-002.158 e proferiu o voto condutor² do Acórdão nº 9101-006.098 rejeitando a tese lá defendida.

Nota-se no referido precedente que o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca acompanhou as conclusões desta Conselheira acerca da matéria novamente trazida a debate nestes autos. De outro lado, no voto condutor do acórdão recorrido, o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias declara ter acompanhado o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca em julgado anterior, que também enfrentou a matéria – Acórdão nº 1302-002.695, exarado em face de Oracle do Brasil Sistemas Ltda – e, embora afirme reproduzir o mesmo entendimento nestes autos, chega a resultado distinto daquele proferido por esta Conselheira no precedente nº 9101-006.098, no qual foi acompanhada, em sua conclusão, pelo Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

Esta dissonância indica que a interpretação da legislação tributária nos paradigmas e no recorrido pode ter sido afetada por especificidades dos casos analisados. A Contribuinte, por sua vez, destaca em contrarrazões que a PGFN não questionou a *descaracterização dos royalties em razão da ausência de transferência de tecnologia*, mas apenas os outros dois fundamentos do acórdão recorrido, quais sejam: *não caracterização dos pagamentos efetuados pela Recorrida como royalties, uma vez que percebidos pelo autor da obra, mesmo sendo a autora pessoa jurídica e inaplicabilidade do artigo 353, inciso I, do RIR/99 ao caso concreto, por se tratarem de pagamentos efetuados à IBMC, que não era (e continua não sendo) sócia da Recorrida*.

Cumprе, assim, avaliar se a *descaracterização dos royalties em razão da ausência de transferência de tecnologia* é fundamento autônomo que, por não ter sido atacado no recurso fazendário, torna inútil discutir as demais divergências arguidas.

Para melhor compreensão das variáveis do tema, importante ter em conta, primeiramente, a estrutura do voto condutor do Acórdão nº 1302-002.695 na análise da natureza dos valores pagos em razão do contrato de distribuição de *software*. O voto do Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca: i) afasta a pretendida limitação da Lei nº 4.502/64 a pagamentos a pessoas físicas; ii) cogita hipótese de aplicação da Lei nº 4.502/64 a *softwares*, mas não conclui a análise; iii) situa a definição da natureza da remuneração na existência de transferência de tecnologia; e iv) constata que o contrato lá sob análise se prestava a transferência de tecnologia e, inclusive, se sujeitava à incidência de CIDE, qualificando os pagamentos como *royalties*.

No recorrido, o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias adota nova condução para o tema, especificamente na cogitação acima referida no item (ii), quando assim expõe:

Assim, em que pese, quando do julgamento consubstanciado no acórdão nº 1302-002.695 ter se deixado em aberto a interpretação dos dispositivos legais, considerando-a como dúvida, entende-se que a Lei nº 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”*.

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram neste ponto os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, bem como votou pelas conclusões neste ponto o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

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”*.

[...]

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.

[...]

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.

Como se vê, o voto condutor do acórdão recorrido principia referindo a concordância com a condução do Acórdão nº 1302-002.695, mas redireciona a interpretação lá firmada para antecipar a decisão acerca da dedutibilidade dos pagamentos no âmbito do que estipulam as Leis nº 9.609 e 9.610, ambas de 1998. Distintamente do outro caso julgado no mesmo Colegiado, no qual a dúvida verificada acerca da repercussão destes diplomas legais ficou suspensa, definindo-se a questão em face da existência de transferência de tecnologia nos contratos examinados, no presente caso foi firmando um fundamento autônomo e suficiente para cancelamento das glosas, no sentido de que os pagamentos feitos à titular dos direitos autorais dos *softwares* não poderiam ser classificados como *royalties*.

Os paradigmas nº 9101-003.063 e 1201-002.158, assim como o precedente nº 9101-006.098, interpretando os mesmos dispositivos legais, afirmaram haver *diferença entre ser autor e ser titular de direitos autorais*, localizando a exploração econômica dos direitos na pessoa jurídica titular dos direitos patrimoniais advindos da obra, e desqualificando-a como autora, nos termos da legislação brasileira.

O precedente nº 9101-006.098 auxilia na compreensão desta interpretação ao abordar o voto vencido do paradigma nº 1201-002.158, que acolheu alegação da defesa de que a IBM Corporation seria reconhecida nos Estados Unidos da América como autora dos programas de computador. Naquele caso, a autoridade julgadora de 1ª instância adotara como premissa que *a exploração dos direitos se dá no Brasil, por pessoa jurídica brasileira (a IBM Brasil) e os bens negociados (licenças de software) também se localizam neste país, devendo ser aplicada a legislação brasileira*. Na mesma linha, o paradigma nº 9101-003.063 conclui que *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 recorrido, por sua vez, invocando o art. 8º da Lei de Introdução ao Código Civil, refuta essa interpretação a partir do *direito autoral brasileiro* e, vislumbrando na legislação estadunidense a admissibilidade da pessoa jurídica empregadora como autora de uma obra, conclui que os pagamentos em questão se referem a direitos autorais.

Contudo, depois de fixar esta premissa intermediária, o voto condutor do acórdão recorrido retoma o direcionamento adotado no Acórdão nº 1302-002.695 para adicionar outro ponto que, em linha com aquele julgado, afastaria as glosas aqui promovidas:

Como demonstrado acima, ao proferir o voto consubstanciado no acórdão nº 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 nº 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 “royaltie”) e, mais, que o §1ºA³, 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 nº 149/2013”: (destacou-se)

Neste sentido, não se pode perder de vista que a Lei nº 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)

[...] (destaques do original)

³ 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.

Assim, sob a premissa de que: i) a *remuneração paga pela exploração de direitos autorais* somente caracterizará *royalty* se houver a *transferência de aludido direito*, qual seja, *transferência de tecnologia*, e ii) os contratos que envolvam transferência de tecnologia devem ser registrados no INPI, o relator, analisando os contratos que motivaram os pagamentos glosados, e conclui que:

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 nº 9.279/96, conforme Art. 11 da Lei nº 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 nº 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. (*destaques do original*)

Nestes termos, como o INPI recusou averbação/registro do contrato sob exame, inexistiria transferência de tecnologia e, por consequência, ainda que a remuneração tenha sido *paga pela exploração de direitos autorais*, ela não poderia ser classificada como *royalty*.

A Contribuinte aduz que a PGFN não arguiu esta matéria no recurso especial, nem referiu este argumento na demonstração da divergência acerca da primeira matéria arguida, assim como não o debateu no mérito, embora tenha mencionado a ausência de pactuação da transferência de tecnologia como fundamento para afastar a classificação dos pagamentos como royalties.

Observa-se no paradigma nº 9101-003.063 que a defesa da Contribuinte dirigida à *não equiparação a royalties dos pagamentos a título de exploração de direito autoral efetuado ao próprio criador do bem ou da obra, inclusive pessoa jurídica, nos termos do artigo 22, alínea “d” da Lei 4.506/64*, concentrou-se na caracterização da Contribuinte como autora da obra,

talvez porque este tenha sido o eixo central de discussão desde a acusação fiscal. Nota-se que o recurso especial da Contribuinte neste paradigma também mencionava que:

- 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

O segundo parágrafo acima, porém, dizia respeito à não demandada prova de que a alegada autora, beneficiária dos *royalties*, teria arcado com os encargos de autoria dos programas. E, neste sentido, a PGFN deduziu os seguintes argumentos em contrário:

- 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;

Diante deste contexto, o voto condutor do paradigma se limita a afirmar que a beneficiária dos pagamentos não seria autora da obra, sendo-lhe inaplicável a exceção do art. 22, alínea "d" da Lei nº 4.506/64.

Quanto ao paradigma nº 1201-002.158, seu voto condutor reproduz os fundamentos do paradigma nº 9101-003.063. Porém, seu relatório e voto vencido abordam a questão da transferência de tecnologia, nos seguintes termos:

RELATÓRIO

[...]

Impugnação

[...]

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

[...]

- (...) o Parecer CONJUR/MCT-PEMA nº 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.

[...]

d. Dos Termos do Contrato de Distribuição/Comercialização

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

[...]

4. Cientificada da decisão (Termo de Abertura de Mensagem (DTE) de 05/06/2017, fls. 1091), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 04/07/2017 (fls. 1094/1158), reiterando as razões já expostas em sede de Impugnação, que já integram o presente relatório, e ao final 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*.

[...]

Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora

[...]

62. O próprio da Ministério da Ciência e Tecnologia, por meio do o Parecer CONJUR/MCTPEMA nº 72/2002, pronunciou-se sobre a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os pagamentos de software, analisando, assim, mesmo que indiretamente, o assunto do presente caso. Tal parecer cuidou de distinguir os conceitos de direito industrial (royalties, transferência efetiva de tecnologia) e direitos autorais, bem como o correto enquadramento, dentre ambos, das operações com software.

63. De acordo com o artigo 1º, §º1, da Lei nº 10.168/2000 (diploma que instituiu a CIDE/Royalties), temos que:

§ 1ºA. 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.

64. Vejam 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, acima, exclui explicitamente da hipótese de incidência nas operações com programas de computador em que não se observe a "transferência de tecnologia". Logo, em atenção à melhor técnica hermenêutica, é razoável considerar que somente haverá pagamento de royalties pela cessão de direito de uso de software se e quando se verificar "a transferência de aludido direito". In casu, essa dinâmica não se verifica.

65. Até porque, a simples aquisição da licença para fins de comercialização e distribuição, sem a transferência da respectiva tecnologia (titularidade moral do software), vem sendo tratada, inclusive, pela Receita Federal, como operação de venda de mercadorias. Neste sentido, confira-se a Solução de Consulta Disit de nº 149/2013:

[...]

66. Portanto, somente diante da disponibilização (uso, gozo e fruição) do software em si (*serial key* chave serial para *download* pelo usuário final) o pagamento realizado em decorrência da licença de uso do *software* pode ser considerado "*royalties*". Do contrário, estamos diante de meras operações de "compra e venda" de mercadorias.

[...]

114. Em seus instrumentos de defesa a Recorrente demonstrou que, mesmo se afastada a natureza de remuneração a direito de autor inerente aos pagamentos efetuados sob tal contrato de distribuição/comercialização, certamente não se teria em mãos pagamento de royalties, na medida em que a Recorrente figura como intermediária na relação entre usuário final (consumidor) e o autor da obra intelectual (International Business Machines Corporation). Tal fato foi ignorado pelas autoridades fiscal e julgadora.

115. A ora Recorrente, não detém o código-fonte para alteração da tecnologia do software, o que tecnicamente há é eventual adaptação limitada de alguns módulos do software matriz/original (pertencente a IBMC) sem a transferência da "inteligência"/tecnologia do software (petição de fls. 1269/1284 e declaração de fls. 1276). O consumidor final, por sua vez, tem a prerrogativa de usar e fruir da *serial key* instalar o software e utilizar (licença de uso).

116. Nessa linha, fica claro que a Recorrente atua como mera intermediária, visto que estamos tratando da relação entre a IBMC (sediada nos EUA, detentora dos direitos autorais plenos) e a Recorrente (que deduz despesas/custo decorrente do pagamento de direitos autorais à IBMC para poder operar no Brasil) e não da relação entre a ora Recorrente e o consumidor final.

[...]

124. No mais, pelo teor do contrato, verifico que a Recorrente não se utiliza de qualquer informação sob tutela do direito de propriedade industrial.

125. 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 (INPI), tal como determinam o art. 211 da Lei nº 9.279/96 e o art. 11 da Lei nº 9.609/98:

[...]

126. As próprias instruções fornecidas pelo INPI em seu website registram que estão dispensados de averbação a "*Licença de uso de programa de computador (software)*" e a "*Distribuição de programa de computador*".

127. Dessa forma, os custos e despesas operacionais incorridos na vigência do Contrato em tela devem ser integralmente deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tal como dispõem as regras gerais de dedutibilidade de custos e despesas previstas no RIR.

O argumento em questão, portanto, foi deduzido e acolhido no voto vencido do paradigma. Contudo, o voto vencedor não abordou esta questão, limitando-se a enfrentar aspectos fáticos daquela exigência e a reproduzir os fundamentos do paradigma nº 9101-003.063 nas questões de direito. No precedente nº 9101-006.098, por sua vez, não há relato de embargos de declaração opostos pela Contribuinte contra o que decidido no paradigma nº 1201-002.158, estando o argumento apenas tangenciado na divergência arguida no recurso especial interposto contra o paradigma, acerca da impossibilidade de caracterização dos pagamentos como *royalties*:

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

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

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

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

Por tal razão, inclusive, esta Conselheira adicionou os seguintes pontos no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.098, depois de adotar os fundamentos do paradigma nº 9101-003.063:

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

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

[...]

Por derradeiro, sob o tema, relevante o comentário do Professor Alberto Xavier em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, nº 37, págs. 7 e 8, *in literis*:

O Artigo 12, nº 3 das convenções contra a dupla tributação celebradas pelo Brasil (seguindo o modelo da OCDE), define “royalties” como “as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pelo rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico”.

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

O artigo 1º da Lei 10.168/2000⁴ delimitou a área de domínio econômico em que a União intervirá, e o artigo 2º detalhou a fonte de custeio dessa intervenção, nos termos seguintes:

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

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

.....

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

⁴ Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação UniversidadeEmpresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

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

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

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

Diante do exposto, não se pode negar que o pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de **royalties, a qualquer título**, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da CIDE criada pela Lei 10.168/2000. Por conseguinte, para que seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico, como ocorreu no caso dos autos, em que a recorrida pagou royalties a residentes ou domiciliados no exterior. Aliás, esse fato é incontroverso, haja vista que não é negado pelas partes. *(destaques do original)*

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

Confirma-se, portanto, que os outros Colegiados do CARF não enfrentaram, nos paradigmas indicados, a questão sob a ótica definição da natureza da cessão na existência, ou não, de transferência de tecnologia.

A PGFN, de seu lado, sequer transcreve o voto condutor do acórdão recorrido no ponto em que, **depois** da conclusão de 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, e antes* de refutar o entendimento da autoridade fiscal de que pelo fato de todas as empresas do grupo IBM serem subsidiárias integrais da IBM Corporation, esta seria “sócia controladora” da Recorrente, traz consignado que:

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

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 nº 3.000/99. É o que se passa a fazer.

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

[...]

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. (negrejou-se)

Inútil, assim, debater se é aplicável ao caso a ressalva contida no art. 22, alínea “d” da Lei nº 4.506/64, e se a beneficiária dos pagamentos pode ser classificada como “sócia” e atrair a vedação à dedutibilidade na apuração do lucro real, consolidada no art. 353, inciso I do RIR/99. Ainda que revertidos estes fundamentos do acórdão recorrido, subsistiria, para afastamento da glosa, a objeção à caracterização dos pagamentos como *royalties* porque não demonstrada a transferência de tecnologia na contratação firmada.

A Contribuinte também contesta a admissibilidade da segunda divergência suscitada pela PGFN, porque, para além de o recorrido ter sido afetado pela Solução de Consulta Cosit nº 182/2019, publicada depois do primeiro paradigma nº 9101-003.063, este e o segundo paradigma, nº 9101-006.098, não teriam enfrentado o tema.

Embora a Contribuinte se equivoque nos títulos dos quadros demonstrativos da abordagem do tema no recorrido e no paradigma nº 9101-003.063, confirma-se que este julgado apreciou, apenas, as seguintes divergências jurisprudenciais:

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;

É certo que referido julgado concluiu que *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*, mas esta expressão consignada na ementa reflete, apenas, a acusação fiscal em termos que, no que se refere à caracterização da controladora indireta como “sócia” na dicção legal do art. 71 da Lei nº 4.506/64, não foi questionada. O debate, naquele julgado, se limitou a definir se a expressão “sócio” estaria limitada a pessoa física, ou poderia alcançar, também, pessoa jurídica. Neste labor, há referências genéricas a “pessoas ligadas”, “controladora estrangeira”, “empresas no exterior”, “pessoa com domicílio do exterior”, “pessoa jurídica controladora estrangeira”, mas sempre para afastar a pretendida exclusividade da vedação como dirigida a pessoa física. A conclusão do voto do paradigma destacada no recurso fazendário é clara neste sentido:

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

Desse modo, também NEGO provimento ao recurso especial da contribuinte em relação a essa segunda divergência. (*negrejou-se*)

Quanto ao segundo paradigma, Acórdão nº 9101-006.098, as referências destacadas pela PGFN são as mesmas reproduzidas a partir do primeiro paradigma, com respeito às matérias que foram apreciadas em ambos julgados. A interpretação da legislação tributária que a PGFN pretende discutir nesta segunda divergência foi suscitada, sim, no segundo paradigma, mas este Colegiado negou conhecimento ao recurso especial da Contribuinte, como expresso em sua ementa:

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

Esta Conselheira assim expôs no início e na conclusão do voto condutor do não conhecimento do recurso especial da Contribuinte no segundo paradigma:

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

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

[...]

Nada no referido paradigma permite concluir que a mesma decisão seria adotada caso a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara estivesse diante de pagamentos feitos à controladora indireta da autuada, única sócia da pessoa jurídica que figura como titular da quase totalidade (99,99999984%) do capital social da Contribuinte. Ao argumentar que os

contornos da lei são precisos e não há que se perquirir o intento do legislador, no caso, para se definir o seu alcance, o voto condutor do acórdão paradigma emenda, já na sequência, que a vedação contida no art. 353 se estende aos sócios e gerentes da empresa, até, porque, a intenção do legislador aí é de coibir a fraude, a distribuição disfarçada de lucros e a "fabricação" de despesas, permitindo cogitar que o poder decisório decorrente do controle societário poderia ensejar uma outra interpretação para a norma sob exame.

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

A interpretação divergente, portanto, estava expressa no acórdão lá recorrido, nº 1201-002.158, e subsistiu na medida em que o recurso especial contra ela interposto não foi conhecido no Acórdão nº 9101-006.098, aqui impropriamente trazido como paradigma.

Em suma, resta demonstrada a divergência jurisprudencial apenas na primeira matéria, do que decorre a subsistência de dois fundamentos autônomos e suficientes para a manutenção do acórdão recorrido: i) a impossibilidade de caracterização como *royalties* de pagamentos por cessão de direito de uso de *software* sem transferência de tecnologia; e ii) a inaplicabilidade do art. 353, I do Decreto nº 3.000/99 em pagamentos a não sócios.

Em tais circunstâncias, o recurso especial não pode ser conhecido. Neste sentido, aliás, é a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Súmula 126/STJ: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.

O presente voto, assim, é por **NEGAR CONHECIMENTO** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa