



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

Processo n° 16682.722771/2016-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.158 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2018
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente IBM BRASIL - INDÚSTRIA DE MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 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 art. 142 do mesmo diploma legal.

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

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

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

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

BASE DE CÁLCULO.

Mantém-se o valor da base de cálculo apurada na autuação, se a recorrente não logra comprovar o valor que alega.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

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. (Solução de Consulta Cosit nº 310 de 14 de junho de 2017; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, arts. 69 e 85 e Anexo I - Tabela de Adições ao Lucro Líquido, item 99).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar apenas a exigência relativa à CSLL, vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa (relatora) e Eduardo Morgado Rodrigues, que lhe deram provimento; vencidos também os conselheiros Breno do Carmo Moreira Vieira e Leonam Rocha de Medeiros, que acompanharam a relatora pelas conclusões. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Eva Maria Los.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado), Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Rafael Gasparello Lima), Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli); ausentes justificadamente Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

1. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste, o relatório constante da decisão de primeira instância:

“Contra a empresa supracitada, doravante denominada IBM Brasil, foram lavrados Autos de Infração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 820/826) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 827/832), cumulados com multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora pertinentes:

Tributo	Valor do Tributo	Juros	Multa (75%)	Crédito Apurado
IRPJ	200.432.880,12	102.661.721,19	150.324.660,09	453.419.261,40
CSLL	72.155.836,84	36.958.219,62	54.116.877,63	163.230.934,09

No período em exame (AC 2011 e 2012), a empresa fiscalizada optou pela apuração de seu resultado do IRPJ e CSLL no Lucro Real anual.

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração e no Termo de Verificação Fiscal (TVF), a Fiscalização apontou, para o ano-calendário 2011, a seguinte irregularidade:

"ALUGUÉIS, ""ROYALTIES"" E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA OU ADMINISTRATIVA" INFRACÃO: "ROYALTIES" INDEDUTÍVEIS

"Royalties" indedutíveis conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	801.731.520,53	75,00

Eis os principais pontos que a Fiscalização aborda no TVF (fls. 833/856):

- (...) a IBM Brasil deduziu como custo os royalties pagos pelo licenciamento de uso e distribuição de software de titularidade de sua controladora, a empresa IBM Corporation. Os custos deduzidos no ano-calendário de 2011 foram de R\$ 801.731.520,53, sendo registrados na conta 010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF de sua Escrituração Contábil Digital (ECD) e levados a resultado, para a apuração do lucro líquido do período correspondente (doc. 6.2).

- Segundo a IBM Brasil (doc. 7), os custos foram informados na ficha 4A, linha 30, da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) 2012 como custo das mercadorias revendidas, tendo como reflexo natural a redução do Lucro Bruto, do Lucro Líquido, do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, uma vez que não houve qualquer ajuste ao lucro líquido.

- De acordo com o art. 353, I, do RIR/99, os royalties pagos a sócios pessoas jurídicas são indedutíveis e devem ser adicionados ao lucro líquido para a apuração do lucro real

conforme determina o disposto no art. 249, I, do RIR/99. Fato que não ocorreu.

- De acordo, também, com o art. 57, da Lei nº 8.981/95, as mesmas normas de apuração do lucro real devem ser aplicadas também na apuração da base de cálculo da CSLL.

I - Autor ou criador de um programa de computador

- As obras intelectuais são protegidas por duas leis que tratam de direitos autorais. A primeira é a Lei nº 9.609/98, de caráter específico, que busca a proteção ao software. Conhecida, também, como Lei do Software. A segunda é a Lei nº 9.610/98, de caráter geral, que busca proteger obra intelectual literária, artística ou científica. Também conhecida como Lei de Direitos Autorais.

- A Convenção de Berna reconhece a diferença entre autoria e titularidade

- (...) pertencem ao autor os direitos moral e patrimonial sobre a obra que criou. O primeiro deles (direitos morais), conforme art. 22, da Lei nº 9.610/98, são direitos de natureza pessoal, como o direito à autoria de uma obra e o direito à integridade da obra. São inalienáveis e irrenunciáveis. O segundo (direitos patrimoniais), de acordo com o art. 28, da Lei nº 9.610/98, está relacionado à capacidade de utilizar, fruir e dispor da obra intelectual, ou seja, está intimamente ligado ao valor econômico da obra, podendo ser cedido ou utilizado por terceiros, sendo eles pessoas físicas ou jurídicas.

II – Royalties

- Os rendimentos recebidos pela exploração de direitos autorais (patrimoniais) sobre um programa de computador pelo seu titular deverão ser classificados como royalties, a não ser que o seu detentor (titular do direito) seja também o autor ou criador do software. É o que dispõe o art. 22, “d”, da Lei nº 4.506/64.

Art. 22. Serão classificados como "royalties"(...)

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

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

- Nesse sentido, os contratos de aquisição de direitos relativos a softwares oriundos do exterior e com posterior uso ou comercialização no Brasil possuem a natureza de licenciamento de direito autoral, definido nos arts. 9º e 10º, da Lei nº 9.609/98, e a remuneração neles prevista é efetuada a título de royalties.

- Portanto, os pagamentos efetuados pela IBM Brasil à IBM Corporation são classificados como royalties. Fica claro que a IBM Corporation, 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.

III - Relação entre IBM Brasil e IBM Corporation

- 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. 15). 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).

IV - Indedutibilidade dos royalties na apuração do Lucro Real

- A indedutibilidade dos royalties está disciplinada no artigo 353, do RIR/99 (...)

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

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

- Por todo o exposto, com base nos art. 22, “d”, da Lei nº 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 010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF da Escrituração Contábil Digital da IBM Brasil, e informados na ficha 4A, linha 30, da DIPJ 2012 (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.

V - Indedutibilidade dos royalties na apuração da base de cálculo da CSLL

- O tratamento a ser dado às regras de dedutibilidade dos royalties aplicadas à CSLL deve ser o mesmo dado pela legislação do IRPJ. Isso porque o art. 57, da Lei nº 8.981/95, assim o determina.

- Todavia, após a consolidação das regras, caso o legislador quisesse promover alterações na legislação da CSLL, deveria fazê-lo expressamente.

- Esse é o entendimento da Receita Federal manifestado através da Solução de Consulta COSIT nº 316/2014.

Impugnação

A empresa teve ciência pessoal dos Autos de Infração em 13/12/2016 (fls. 857/858). Apresentou impugnação em 11/01/2017 (fl. 868). Apresenta-se, a seguir, a síntese dos argumentos de defesa da empresa autuada (fls. 869/916):

PRELIMINAR

Da incorreta apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

- Conforme se depreende das autuações ora combatidas, as dd. Autoridades fiscais consideraram que a Impugnante teria deduzido, indevidamente, o montante de R\$ 801.731.520,53, no ano-calendário de 2011, a título de royalties pela distribuição/comercialização de software.

- Ocorre, contudo, que as dd. autoridades fiscais se equivocaram, pois de acordo com a Escrituração Contábil Digital ("ECD") apresentada pela Impugnante, o valor efetivamente deduzido no ano-calendário de 2011 foi de R\$ 795.625.097,95.

- Diante do acima exposto, é de rigor a correção do valor da dedução (...)

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 2011 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, 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 acepção adotada pelo fisco para o termo, uma vez que a Impugnante não se utiliza de qualquer informação sob tutela do direito de propriedade intelectual.

- 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 Impugnante, inclusive para verificar especificamente a apuração do IRPJ, sem que tenha sido formalizada qualquer autuação ou questionamento sobre a matéria ora sob análise.

- (...) as dd. autoridades fiscais buscam alterar em 2016 a apuração do ano calendário de 2011, 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 (...)

- 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.

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, dever ser acolhida a preliminar para a correção dos valores exigidos a título de IRPJ e CSLL, tendo em vista o valor de custo de software deduzido pela Impugnante na ECD. Ainda, 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.

2. Em sessão de 29 de maio de 2017, a 10ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação (fls. 869/916), mantendo integralmente o crédito tributário exigido, conforme Acórdão nº 02-073.337 (fls. 869/916), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2011

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.

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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”.

3. A DRJ/BHE não acatou os argumentos da Recorrente, afirmando em síntese que (i) a pessoa jurídica pode ser titular de direitos autorais, mas somente a pessoa física pode ser autora de programa de computador; (ii) o artigo 8º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro não é aplicável no presente caso, razão pela qual é irrelevante a condição da IBMC ser autora dos programas de computador perante os Estados Unidos da América; (iii) o fato de inexistir a palavra *royalties* nos contratos não descaracteriza a natureza dos pagamentos como *royalties*; (iv) quando os direitos autorais relativos à exploração econômica da obra são licenciados a terceiros, os respectivos pagamentos devidos ao autor têm natureza de *royalties*; (v) o artigo 71 da Lei n.º 4.506/64 não restringe a sua aplicação a sócios pessoas físicas e (vi) o termo sócio, indicado no item 'd' do artigo 71 da Lei n.º 4.506/64 se aplica à relação existente entre a Recorrente e a IBMC.

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*.

5. Alternativa e sucessivamente, caso não seja reconhecida a improcedência da acusação fiscal, requer seja acolhida a preliminar para a correção dos valores exigidos a título de IRPJ e CSLL, tendo em vista o valor de custo de *software* deduzido pela Recorrente na ECD. Ainda, 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 Recorrente observou as práticas reiteradas das autoridades administrativas.

6. A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 1196/1264), nas quais reforçou as questões fático-probatórias trazidas pelas autoridades fiscais para que seja mantido o acórdão proferido pela E. Delegacia de Julgamento (fls. 869/916).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora

7. O recurso é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

8. O presente caso tem como tema central a possibilidade de a ora Recorrente deduzir ou não da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ano-calendário de 2011, as despesas relacionadas a pagamentos efetuados para a International Business Machines Corporation ("IBMC"), pela distribuição/comercialização de programa de computador (*software*) de sua propriedade no Brasil.

9. As doutas autoridades fiscais entenderam que, sendo a IBMC controladora indireta da Recorrente, os *royalties* foram pagos para sócio e, portanto, não seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do disposto no inciso I do artigo 353 do Regulamento de Imposto de Renda.

10. A Recorrente, inconformada com a acusação fiscal em comento, procurou demonstrar em seus argumentos de defesa que: (i) a beneficiária dos pagamentos (empresa IBMC) não era e nem é sócia da Recorrente, portanto inaplicável o disposto no inciso I do artigo 353 do Regulamento de Imposto de Renda; (ii) a remuneração pelo direito de distribuição/comercialização de software não pode ser equiparada a *royalties*, com base no artigo 22, da Lei nº 4.506/64 (aplicável à tributação de pessoas físicas), especialmente porque a remuneração de direito autoral foi paga diretamente a autora da obra, a IBCM (hipótese de exclusão); (iii) o limite de dedutibilidade previsto no artigo 353, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda, tinha como objetivo alcançar pagamentos feitos por pessoas jurídicas a sócios pessoas físicas, sendo que a menção aos pagamentos a pessoas jurídicas foi incluída – de forma ilegal - apenas na consolidação do Regulamento do Imposto de Renda e (iv) a remuneração pela distribuição/comercialização de *software* não deve ser caracterizada como *royalties*, em razão da própria natureza jurídica da operação em termos fáticos.

11. Passemos a analisar cada um das questões levantadas nas razões recursais.

Preliminar

Da incorreta apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

12. Já em sede de Impugnação, a Recorrente demonstrou que as duntas autoridades fiscais se equivocaram em relação ao montante que teria sido deduzido no ano-calendário de 2011, a título de *royalties* pela distribuição/comercialização de *software*.

13. Consideraram como deduzido o montante de R\$ 801.731.520,23, quando o correto seria o valor de R\$ 795.625.097,95, por entenderem que os dados fornecidos pela ora Recorrente não são capazes de comprovar a existência de equívoco em relação ao valor da dedução considerado pela autoridade fiscal (fl. 1060).

14. A Recorrente demonstra que, inicialmente, o custo total em razão da distribuição/comercialização de *software*, relativo ao ano-calendário de 2011, seria de R\$ 801.731.520,53, conforme registros da Escrituração Contábil Digital (“ECD”):

I250	010254458960000	115096372,92	C	01ENCERRAMEN	01	MOVIMENTO DO MES
I250	010254468960000	11085327,13	C	01ENCERRAMEN	01	MOVIMENTO DO MES
I250	010254478960000	99984057,86	C	01ENCERRAMEN	01	MOVIMENTO DO MES
I250	010254488960000	277680186,22	C	01ENCERRAMEN	01	MOVIMENTO DO MES
I250	010254498960000	3926051,68	C	01ENCERRAMEN	01	MOVIMENTO DO MES
I250	010254701000000	801731520,53	C	01ENCERRAMEN	01	MOVIMENTO DO MES
I250	010255301000000	141373781,93	D	01ENCERRAMEN	01	MOVIMENTO DO MES
I250	010255526490000	6221035,80	C	01ENCERRAMEN	01	MOVIMENTO DO MES
I250	010255527890000	1903559,59	C	01ENCERRAMEN	01	MOVIMENTO DO MES

15. Posteriormente, a Recorrente verificou que tal valor estaria equivocado e, por consequência, registrou crédito adicional de R\$ 6.106.422,58 na conta 010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF de sua ECD.

I200	01NXXXXXX000	31122011	92314428,48	N			
I250	010201528920000	5190459,19	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010201758920000	425553,59	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010204101000011	2717015,90	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010210401200000	5508462,33	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010210701200000	21103463,65	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010212901300000	383350,34	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010214601860000	49508,05	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010214802400000	106,26	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010214802400019	2629204,50	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010214809000015	7979360,00	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010220001010024	12867271,95	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010220001010030	4680638,80	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010220001100012	991061,08	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010220804300000	4414260,00	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010221603900000	5290000,00	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010222701000000	2422152,52	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010223109000012	1116891,50	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010229204000006	12903693,74	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010233006000000	21103463,65	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010254701000000	6106422,58	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010256001000000	500651,28	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010263802100000	29754,75	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010263807350040	4680638,80	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010290201000000	2736769,20	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010291204200001	5508462,33	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010292002000000	106,26	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010292009000000	7712152,52	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010292009000014	2629204,50	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010293003100000	6862468,50	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010299001050000	12867271,95	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	010299002050000	383350,34	D	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	
I250	018D56409000000	15662560,32	C	01NXXXXXX000	01	MOVIMENTO DO MES	

16. De fato, o valor realmente deduzido no ano-calendário de 2011 foi de R\$ 795.625.097,95. Confira-se o lançamento que traz o saldo final da conta de custo de *software*, efetivamente considerado para a apuração do resultado e, conseqüentemente, para o recolhimento do IRPJ e da CSLL:

I355	010243009100000	1489322,29	D			
T355	010243009200000	3265000,01	D			
I355	010254701000000	795625097,95	D			
I355	010257090070000	0	D			
I355	016143009200000	185985,37	C			
I355	017243003010000	235156,1	D			
I355	018F43009200000	8634,96	C			
T355	ST0244001200000	2014003	C			

17. É importante ressaltar que o lançamento realizado a débito na referida conta, no valor de R\$ 6.106.422,58, mencionado pelas douta DRJ na r. decisão recorrida, foi

efetivado apenas porque, tratando-se de conta de resultado, é necessário zerá-la ao final de cada período de apuração. Portanto, não há que se falar em reversão do lançamento anterior.

18. No mais, os lançamentos supra foram extraídos da ECD da Recorrente, a qual poderia ter sido integralmente verificada e validada pelas autoridades fiscais. Portanto, entendo comprovada a dedução no valor de R\$ 795.625,097,95.

19. Diante do exposto, considero de rigor a correção do valor da dedução considerada pelas autoridades fiscais e, conseqüentemente, dos valores constantes dos autos de infração de IRPJ e CSSL para refletir o montante efetivamente deduzido na ECD.

Mérito

Do direito à dedutibilidade dos valores pagos pela Recorrente para remunerar o direito de distribuição/comercialização de *software*

I. Aspectos Gerais

20. Em primeiro lugar, considero relevante assinalar que, em termos fático-probatórios e operacionais, a despesa em questão tem caráter claramente operacional.

21. Em que pese as escolhas de política fiscal nacional não estejam em questão no presente caso, é certo que tornar indedutível a principal despesa operacional da Recorrente destoa dos preceitos legais e constitucionais relativos à ordem econômica.

22. A Constituição Federal estabelece no Art. 170 que a Ordem Econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. A própria expressão “justiça social” conecta a livre iniciativa à busca do bem comum.

23. É evidente que o Estado brasileiro precisa se organizar para proteger, promover e compatibilizar direitos individuais e interesses gerais da coletividade para atender de forma efetiva os ditames constitucionais.

24. Tenho para mim que o atendimento do interesse público primário está atrelado ao equilíbrio dos valores constitucionais relativos à ordem social e econômica. O direito administrativo deve ser explicado a partir da proporcionalidade e não mais da supremacia e o dito interesse público prescinde da associação dos interesses públicos e particulares¹.

25. Em termos práticos, do ponto de vista econômico e financeiro, este custo decorrente da indedutibilidade das despesas com direitos autorais acabará sendo absorvido pela empresa e/ou repassado aos seus clientes. Essa dinâmica torna a atividade empresarial não atrativa no Brasil (baixa lucratividade vs alto custo) e leva ao aumento substancial do preço dos produtos, o que fatalmente prejudica a economia brasileira e os consumidores.

¹ Nesse sentido, vale referenciar MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 50 e ss.; BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: Revista de Direito Administrativo (RDA), v. 239, jan/mar. 2005. Rio de Janeiro, p. 1-31. Disponível em: <https://goo.gl/LLUkGQ>; e ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. In: Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, nº 11, set/out/nov 2007. Disponível em: <https://goo.gl/SFpRZe>. Acessos em: 01/01/2018.

26. Não podemos olvidar que o *software* hoje é essencial para o funcionamento de atividades empresarias em geral de pessoas físicas, jurídicas e dos próprios órgãos da Administração Pública.

27. Ao meu ver, tornar essa despesa (verdadeiro insumo) indedutível pode sim comprometer, ainda que em parte, a atividade da empresa no Brasil. Não há como a Recorrente auferir receita decorrente da distribuição/comercialização de *software* sem incorrer em despesas para “produzir” ou “revender” tal *software*. Parece-me um tanto lógico tal raciocínio.

II. Da autoria do programa de computador

28. De antemão, consigno parecer-me equivocado o entendimento das doulas autoridades fiscais no sentido de que somente as pessoas físicas podem ser consideradas autora do *software*.

29. De acordo com o r. decisão da DRJ, os artigos os artigos 7 e 11 da Lei nº 9.610/98 afastariam qualquer alegação no sentido de que a pessoa jurídica poderia ser autora de um *software*, *verbis*:

"O conteúdo dos arts. 2º e 4º não nos permite inferir que as pessoas jurídicas poderiam ser autoras de programas de computador. Já a leitura isolada do inciso I, §1º do art. 3º nos levaria a concluir, a priori, que tanto as pessoas físicas e jurídicas poderiam ser autoras e titulares dos direitos autorais dos programas de computador.

Todavia, tal entendimento cai por terra quando verificamos o disposto nos artigos 7º e 11 da Lei nº 9.610/98:

Lei nº 9.610/98

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

(...)

XII - os programas de computador

(...)

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

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

Sobre esse artigo, a partir de um parecer confeccionado por Marco Aurélio Greco, a impugnante defende que 'ser autor ou criador' de um software significa atuar no sentido de fazer que exista, agir para que a obra tenha vida, e que o art. 11 da Lei nº

9.610/98 reafirma que as pessoas jurídicas podem assumir a condição de autoras:

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.

A simples leitura do dispositivo legal nos permite afirmar apenas sobre a aplicação às pessoas jurídicas da proteção concedida ao autor, e que autor é a pessoa física. De maneira alguma estende a qualificação de autor às pessoas jurídicas."

30. Contudo, peço vênia aos que entendem de forma diversa, mas considero que a pessoa jurídica poder ser autora dos direitos moral (artigo 22, da Lei nº 9.610/98, direitos de natureza pessoal) e patrimonial (artigo 28, da Lei nº 9.610/98) sobre a criação do *software*.

31. A par dos argumentos jurídicos que serão abaixo desenvolvidos, se pensarmos somente na complexidade dos *softwares* que temos hoje em mãos (área médica, construção civil, produção industrial, prestação de serviços, etc.), é possível concluir que sem reais investimentos e profunda cooperação de esforços tais programas sequer existiriam. Portanto, a pessoa jurídica que atue para que o *software* exista é sim autora ou criadora do programa.

32. Tenho como premissa que, as questões relativas ao direito do autor do programa de computador devem ser analisadas, primeiramente, à luz das disposições contidas na Lei nº 9.609/98 (lei especial, conhecida popularmente como Lei do *Software*) e, somente se verificada alguma lacuna, há que ser aplicada em caráter subsidiário a Lei nº 9.610/98 (lei geral de Direitos Autorais). Inclusive, é nesse sentido o próprio §1º do artigo 7º da Lei nº 9.610/98².

33. A Lei do *Software*, em seus artigos 3º e 4º, traz de forma expressa a possibilidade de a pessoa jurídica ser considerada autora do software, *verbis*:

Lei nº 9.609/98

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

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

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

(...)

² “Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:
(...)

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

*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. (grifos nossos)***

34. Da leitura dos dispositivos supra, fica claro 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 expressamente prevê a possibilidade de o programa ser registrado pelo empregador (pessoa jurídica) quando este é desenvolvido na vigência do contrato de trabalho.

35. Nesse sentido, é a posição do professor Marco Aurélio Greco (fls. 970/972), *verbis*:

“Objecção que é levantada no âmbito do caso examinado, consiste em afirmar que a obra intelectual é produto do ser humano e que, portanto, uma pessoa jurídica não poderia ser autor de programa de computador. Em consequência, os pagamentos feitos pela Consulente não estariam contemplados na ressalva contida no artigo 22, “d” da Lei n.º 4.506/64.

Com a devida vênia dos que assim possam entender, esta afirmação não procede.

Primeiro, porque a legislação que regula os direitos relativos a programas de computador é expressa ao prever que, ao ensejo do registro do programa, devem ser fornecidos os dados referentes ao autor do programa e ao titular, ***sejam eles pessoas físicas ou jurídicas***. Portanto, a pessoa jurídica pode ser autora.

Segundo, porque a regra é ***pertencerem exclusivamente ao empregador os direitos inerentes ao software produzido com a colaboração de seus empregados***. Portanto, se o empregador for pessoa jurídica, ela será a titular de todos os direitos, inclusive os direitos inerentes à qualidade de autor.

Aliás, os empregados só tem direito ao que fizeram se isto se der fora da relação de trabalho e sem a utilização de quaisquer recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, materiais ou equipamentos do empregador (art. 4º).

Terceiro, porque o artigo 11 da Lei n. 9.610/98 reafirma que as pessoas jurídicas podem assumir a condição de autoras da obra ao dispor que a proteção concedida ao autor poderá ser lhes aplicável.

Quarto, porque ‘ser autor ou criador’ de um software significa atuar no sentido de fazer que exista. Ou seja, agir para que a obra tenha vida.”

36. No mais, cabe citar o seguinte trecho do referido parecer que bem explicita a questão do *software* desenvolvido dentro de uma organização empresarial (fls. 976):

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

37. Em meio a efetiva globalização do processo produtivo, especialmente em *softwares* de grande porte, performance e complexidade, não consigo dissociar sua criação da atuação arquitetada pela pessoa jurídica que cria meios (financeiros, estruturais e organizacionais) para que profissionais residentes no Brasil e/ou em diversas partes do mundo possam trabalhar em plena sintonia de objetivos, tempo, desempenho e resultado.

38. Justamente por ser utópico creditar a autoria de um *software* somente a uma pessoa física que a própria Lei n.º 9.609/98 reconheceu que a pessoa jurídica pode figurar como autora de *software*, não havendo razão para se aplicar as disposições contidas na Lei n.º 9.610/98.

39. Ainda dentro dessa temática, outro aspecto relevante que merece consideração é o fato das ditas autoridades fiscais desconsiderarem ser a IBMC autora dos *softwares* nos Estados Unidos da América, afirmando que nada está sendo decidido sobre os direitos registrados no estrangeiro e, portanto, não há justificativa para a aplicação do direito internacional privado no presente caso, *verbis*:

“A defesa também afirma que 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, sob pena de violação direta ao artigo 8º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Com relação a alegada violação ao art. 8º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, verificamos que nada está se decidindo sobre os direitos registrados nos Estados Unidos, que seria o elemento estrangeiro que justificaria a aplicação do direito internacional privado. 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.”

40. Logo, para além de ignorar o fato da legislação brasileira prever a possibilidade da pessoa jurídica ser autora do direito de criação do *softwares*, sustenta que o registro da criação pela beneficiária americana (IBMC) não assume relevância no deslinde do presente caso.

41. Como bem consignou a Recorrente, o fato de não estar sob discussão neste processo os direitos sobre os *softwares* registrados nos Estados Unidos da América não

torna os artigos 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942) inaplicável. Confira-se:

“Art. 8º - Para qualificar os bens e regular as relações a eles concernentes, aplicar-se-á a lei do país em que estiverem situados.”

“Art. 9º Para qualificar e reger as obrigações, aplicar-se-á a lei do país em que se constituírem.”

42. O referido dispositivo deve ser observado sempre que houver a subsunção do fato à hipótese nele prevista, independentemente da matéria sob discussão.

43. Considero que a legislação norte-americana deve necessariamente ser observada, inclusive, em consonância com as citadas regras e princípios gerais de Direito Internacional Privado³, sob pena se chegar à interpretações equivocadas e ilegais, seja por uso da analogia (vedada nos termos do artigo 108, parágrafo único, do CTN) seja por inobservância do teor do artigo 110, do CTN.

44. No mais, às fls. 663, verifico que o contrato entre a Recorrente e a IBMC foi firmado em Nova Iorque (EUA), da mesma forma que os bens negociados (*softwares*), que motivaram os pagamentos realizados pela Recorrente, não estão no Brasil, mas sim nos Estados Unidos da América.

45. Por mais essa razão, devem ser aplicados, de acordo com a teoria da qualificação, a lei do local do contrato (*lex loci contractus*) e a lei do local da coisa (*lex loci rei sitae*), conforme prevê os citados artigos 8º e 9º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942).

46. O código-fonte dos *softwares* – núcleo formal do programa de computador -, bem como todos os demais direitos correlatos são detidos pela IBMC, empresa sediada nos Estados Unidos da América, local onde foram formalizados todos os registros para comprovar a sua condição de titular do programa de computador (fls. 1004/1008 e docs. não pagináveis e fls. 1111/1112) e onde a legislação também permite a pessoa jurídica ser titular dos direitos moral e patrimonial sobre o *software*.

47. Ademais, cumpre salientar que a legislação brasileira, bem como a Convenção de Berna (*status* de lei ordinária (CF, artigo 102, III, b)), expressamente asseguram no território brasileiro a proteção ao direito do autor concedido no estrangeiro, *verbis*:

Lei n.º 9.609/98:

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

(...)

³ No que concerne ao Direito Internacional Privado cabe registrar que o mesmo objetiva determinar qual é a norma aplicável a uma relação jurídica quando entram em choque sistemas jurídicos de dois ou mais Estados em uma mesma época histórica, possibilitando identificar-se qual a lei que deve prevalecer para solução do caso concreto.

§ 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.”

Lei n.º 9.610/98:

“Art. 2º Os estrangeiros domiciliados no exterior gozarão da proteção assegurada nos acordos, convenções e tratados em vigor no Brasil.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto nesta Lei aos nacionais ou pessoas domiciliadas em país que assegure aos brasileiros ou pessoas domiciliadas no Brasil a reciprocidade na proteção aos direitos autorais ou equivalentes.”

Decreto n.º 75.699/75 (Convenção de Berna):

“ARTIGO 2

(...)

6) As obras acima designadas gozam de proteção em todos os países unionistas. A proteção exerce-se em benefício dos autores e de seus legítimos representantes.

ARTIGO 3

1) São protegidos por força da presente Convenção:

a) os autores nacionais de um dos países unionistas, quanto às suas obras, publicadas ou não;

b) os autores não nacionais de um dos países unionistas, quanto às obras que publicarem pela primeira vez num desses países ou simultaneamente em um país estranho à União e num país da União.

2) Os autores não nacionais de um dos países da União mas que têm sua residência habitual num deles são, para a aplicação da presente Convenção, assimilados aos autores nacionais do referido país.”

48. Em linha com o consignado pela Recorrente, dentre as normas acima citadas, vale destacar que a Convenção de Berna tem por objetivo proteger o direito de autores nos territórios de todos os países **signatários, os quais não poderiam conceder a proteção originária ao autor, por falta de competência territorial**. Ou seja, como o Brasil não poderia conceder proteção a autor domiciliado nos Estados Unidos da América com relação a uma obra produzida nos Estados Unidos da América (não tem competência para tanto), a referida Convenção prevê que a proteção originária concedida pelo país de localização da obra deve ser estendida aos demais países signatários.

49. Diante do exposto, não há como negar, à luz dos registros, da legislação norte-americana e da legislação pátria, que a pessoa jurídica IBMC é a **autora dos direitos**

moral e patrimonial dos *softwares* distribuídos/comercializados pela ora Recorrente no Brasil. Ignorar tal realidade, quando da interpretação do RIR, é extrapolar os ditames das leis ordinárias em análise.

50. Um vez comprovado que os pagamentos são realizados para o autor do programa de computador, ficaria afastada a equiparação a *royalties* em razão do disposto no inciso IV do artigo 52 do RIR⁴ e, portanto, deveriam ser integralmente deduzidos na apuração do IRPJ e CSLL, ano-calendário 2011.

II. Da impossibilidade de equiparar a remuneração de direito autoral a *royalties*

51. A par dos fundamentos apresentados no item anterior hábeis a esclarecer que a IBMC é autora do *software*. Cumpre trazer ponderações acerca da impossibilidade de equiparar a remuneração de direito autoral a *royalties* por falta de previsão legal na legislação tributária.

52. As duntas autoridades fiscais e julgadoras afirmam que os valores pagos à IBMC à título de direitos autorais devem ser caracterizados como *royalties*. Para tanto, citam os termos da Solução de Divergência COSIT n.º 18/2017, bem como trechos do acórdão n.º 07-38.856 da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, os quais transcrevo parcialmente:

Solução de Divergência COSIT n.º 18/2017:

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

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

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

- a) **direito de 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;**

⁴ “Art. 52. São tributáveis na declaração os rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos, tais como:

(…)

IV - autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra.”

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

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

Acórdão n.º 07-38.856:

“(…)

Das considerações precedentes pode concluir-se que as remunerações correspondentes às licenças de uso de programa de computador, em qualquer das suas três modalidades, revestem a natureza de um royalty devido a título de direito autoral, nos termos do art. 52, IV, do RIR, ou seja, de rendimentos decorrentes de uso, fruição, exploração de direitos, tais como (...) "autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra" (caso em que a lei considera como rendimento do trabalho não assalariado - art. 45, VII, do RIR).

Tendo em vista esta qualificação das remunerações em causa, a elas se aplica o disposto no art. 710 do RIR, segundo o qual "estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de 15%, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior, a título de royalties a qualquer título" (...).

53. Evidencia-se que o fundamento legal utilizado na Solução de Divergência e no acórdão mencionados acima para equiparar os direitos autorais a *royalties* é o mesmo, qual seja, a alínea ‘d’ do artigo 22 da Lei n.º 4.506/64 (integralmente reproduzido no artigo 52 do RIR).

54. No entanto, considero que o referido dispositivo não pode ser utilizado para realizar tal equiparação, pelas razões que serão demonstradas a seguir.

55. 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. Vejam que tal dispositivo legal está reproduzido e consolidado no artigo 52 do Regulamento do Imposto de Renda, dentro do Livro I que trata especificamente da Tributação de Pessoas Físicas.

56. O artigo 22 da Lei n.º 4.506/64 não tem como objetivo determinar a natureza dos pagamentos de direito autoral e, muito menos, determinar que esses pagamentos teriam a natureza de *royalties*. Este dispositivo versa sobre a classificação de rendimentos de pessoas físicas, para fins da declaração anual, que na época era cedular, conforme previsto no artigo 6º do Decreto-Lei n.º 1.642/76.

57. Nesse sentido é o Parecer CST n.º 520, de 02 de junho de 1989, referente ao processo n.º 10.168.008.159/88-65, cujos trechos merecem especial destaque:

"(...) Vê-se, portanto, que a interpretação do artigo 32 do RIR/80, como a do artigo 22 da Lei n.º 4.506/64, consagra a distinção e não a identidade, entre "royalties" e direitos

autorais, já que a expressão "como royalties" quer dizer "como se royalties fossem".

A equiparação de direitos autorais a "royalties" foi feita exclusivamente para fins de classificação de rendimentos de pessoa física, não cabendo essa equiparação para as pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal. (...)" (grifos nossos)

58. Ou seja, apenas para os fins específicos expostos acima (tributação de pessoas físicas) a equiparação de direitos autorais a *royalties* era possível. Para todos os demais fins tributários, esses valores devem ser tratados de forma distinta, de acordo com a sua natureza.

59. 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, que assim dispõe:

*"Art. 709. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, **de qualquer forma de direito**, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 72)."*

60. Ao passo que os *royalties* seguem o regime de tributação estabelecido especificamente pelo artigo 710 do RIR/99, assim disposto:

*"Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior **a título de royalties**, a qualquer título."*

61. Ora, se a legislação em questão prevê regras tributárias diversas para o pagamento de direitos autorais e *royalties*, é evidente que estes não se confundem e, portanto, não podem ser equiparados para fins tributários.

62. O próprio da Ministério da Ciência e Tecnologia, por meio do o Parecer CONJUR/MCT-PEMA 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:

§ 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.

64. Vejam 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 §1º-A, 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:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. REMESSA AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

A remessa ao exterior em pagamento pela aquisição de softwares de prateleira obtidos através de download na rede mundial de computadores não está sujeita à incidência de IRRF.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.609, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, inciso XII; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 710; Portaria MF nº 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit nº 27, de 2008.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE. SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. REMESSA AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

A remessa ao exterior em pagamento pela aquisição de softwares de prateleira obtidos através de download na rede mundial de computadores não está sujeita à incidência da Cide/Royalties Dispositivos Legais: Lei nº 9.609, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, inciso XII; Lei nº 11.452, de 2007, art. 20; Portaria MF nº 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit nº 27, de 2008.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. FATO GERADOR.

A aquisição de programa de computador na modalidade software de prateleira desenvolvido e comercializado no exterior e obtido através de download na rede mundial de computadores não constitui fato gerador do II. Dispositivos Legais: Regulamento Aduaneiro, art. 72.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. FATO GERADOR.

A aquisição de programa de computador na modalidade software de prateleira desenvolvido e comercializado no exterior e obtido através de download na rede mundial de computadores não constitui fato gerador do IPI. Dispositivos Legais: RIPI, arts. 2, parágrafo único e 35.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. FATO GERADOR.

A aquisição de programa de computador na modalidade software de prateleira desenvolvido e comercializado no exterior e obtido através de download na rede mundial de computadores não constitui fato gerador do Cofins/Importação. Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º a 4º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. FATO GERADOR.

A aquisição de programa de computador na modalidade de software de prateleira desenvolvido e comercializado no exterior e obtido através de download na rede mundial de computadores não constitui fato gerador do PIS/Importação. Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º a 4º.

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.

67. No mais, por mais que o Brasil não tenha firmado acordo para evitar a dupla tributação com os Estados Unidos, tenho que a própria dinâmica da Convenção Modelo da OCDE e dos demais tratados ratificados pelo Brasil, nos mostra que os valores recebidos pela IBMC são rendimentos ativos (decorrentes do exercício da atividade empresarial de IBMC), à luz do artigo 7º da CMOCDE e, portanto, devem ser tributados nos Estados Unidos.

68. De acordo com os tratados para evitar a dupla tributação, nos casos em que determinada empresa obtenha rendimentos num Estado "A" e sua sede esteja localizada no Estado "B", esses só poderão ser tributados no Estado "A" se atribuíveis a um estabelecimento permanente na medida em que sejam a ele imputáveis⁵.

69. Tal característica também evidencia, quando olhamos para a outra ponta, que a ora Recorrente deve deduzir tais despesas por serem claramente operacionais (custo). Aqui, desde já, consigno que sequer deveria haver retenção na fonte à luz do artigo 12 da Convenção Modelo OCDE (*royalties*), por mais que, *in casu*, tais diretrizes estejam afastadas.

70. Como se não bastasse tal construção, a própria Receita Federal já definiu no item 7 do Parecer Normativo COSIT nº 143, de 1975 (DOU de 19/12/1975) *royalties* como

⁵ Tal disciplinamento consta do artigo 7º sobre lucro das empresas, da Convenção Modelo da OCDE e é replicado na estrutura dos tratados bilaterais como no caso do tratado Brasil x Portugal, internalizado pelo Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001.

valores “*devidos pela exploração de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, e patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação*”, *in totum*:

“7. *Jamais as despesas da espécie se caracterizam como royalties ou despesas de assistência (técnica ou administrativa), pois esta compreende serviços de consultoria e/ou assessoramento envolvendo conhecimentos especializados de quem os presta, em cada campo de ação, enquanto que aqueles são devidos pela exploração de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, e patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação. A remuneração enfocada também não poderá ser considerada comissão, por não ter a natureza desse tipo de dispêndio.*”

71. Portanto, se o fisco brasileiro já definiu o conceito de *royalties* – o qual não inclui os direitos autorais, mas os direitos relativos à propriedade industrial (patentes, marcas, invenções, desenho industrial) – não há razão para se aplicar definição que, além de carecer de amparo legal, destoa da realidade das novas tecnologias.

72. Assim, com fundamento em todo o arcabouço técnico-legislativo acima desenvolvido, fica claro que os direitos autorais não podem ser equiparados a *royalties* por expressa falta de base legal no ordenamento jurídico atual.

73. Ainda que forçosamente se admitisse equiparar a remuneração de direito autoral a *royalties* com base no artigo 22 da Lei nº 4.506/64, vimos que isso não seria possível, conforme analisado no item anterior, vez que a remuneração foi paga à autora do *software*, à *International Business Machines Corporation (IBMC)*.

74. Assim, de acordo com o próprio dispositivo em questão, não se pode enquadrar no conceito de *royalties* o pagamento realizado ao próprio autor do bem ou da obra e, por consequência, não há fundamento para a aplicação do artigo 353, I do Regulamento do Imposto de Renda.

75. Nesse contexto, considerando que os pagamentos efetuados pela Recorrente não podem ser considerados *royalties*, a dedutibilidade dos referidos dispêndios deve observar apenas os requisitos previstos nos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, os quais estão devidamente preenchidos.

76. No mais, vale consignar que 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.

77. De fato, o artigo 71 da Lei nº 4.506/64, que consiste no fundamento legal para essa previsão do Regulamento do Imposto de Renda, não estende literalmente essa limitação de dedutibilidade às pessoas jurídicas (como pretende fazer, ilegalmente, o Regulamento do Imposto de Renda), de forma que uma análise sistemática da legislação permite identificar que tal limitação é aplicável tão-somente aos pagamentos de *royalties* a sócios e dirigentes de empresas e seus parentes ou dependentes, todos pessoas físicas.

78. Confira-se o disposto no referido artigo:

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

(...)

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

(...)

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

79. A mera leitura da alínea “d” transcrita acima é suficiente para concluir que a restrição à dedutibilidade dos *royalties* é aplicável somente no caso de pessoas físicas, tendo em vista a menção aos dirigentes e a seus parentes ou dependentes.

80. Se o objetivo de tal alínea fosse abranger, também, as pessoas jurídicas, não haveria razão de existir a alínea “e”, transcrita abaixo:

“e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;”

81. Ora, se está vedada na alínea “d” a dedutibilidade do pagamento de *royalties* para a sócia pessoa jurídica, não haveria razão de mencionar, novamente, no item 2 da alínea “e” acima a vedação no caso de pagamento para a controladora direta, pois esta é, evidentemente, sócia da pessoa jurídica.

82. É cristalino, portanto, que a alínea ‘d’ buscou regulamentar apenas o pagamento de *royalties* para pessoas físicas.

83. Ressalte-se que este entendimento já foi confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica da seguinte ementa:

“IRPJ e OUTROS - Anos-calendário: 1991 a 1994 ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA - DEDUTIBILIDADE FISCAL – Na vigência do art. 71 da Lei 4.506/64, a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra "d" não se estende aos pagamentos efetuados a sócio pessoa jurídica. (...)”
(Acórdão CSRF/01-04.629 - Julgado em 12.08.2003 - Destaques da Recorrente)

84. Por fim, ainda que se pudesse admitir que os valores pagos pela Recorrente teriam a natureza de *royalties* e que seria vedada a dedutibilidade no caso de pagamento para sócio pessoa jurídica, igualmente não procede a acusação fiscal.

85. Isso porque, conforme será novamente demonstrado de forma detalhada no tópico a seguir, a *International Business Machines Corporation (IBMC)*, destinatária dos pagamentos efetuados pela Recorrente, não é e nunca foi sua sócia.

86. No ano-calendário de 2011 as sócias da Recorrente 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.

87. Portanto, a Recorrente não efetuou qualquer pagamento para sócio, motivo pelo qual é manifestamente indevida a aplicação da regra prevista no inciso I do artigo 353 do RIR e, por tal razão, não há como se restringir a dedutibilidade dos pagamentos efetuados pela Recorrente.

88. Nesse sentido, é unânime a posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme se verifica das ementas mencionadas a seguir:

"Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 1990 e 1991

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL – O direito da Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anterior.

IRPJ — SOFTWARE — CONCEITO — PAGAMENTOS CONSIDERADOS ROYALTIES — IMPOSSIBILIDADE — CUSTO PARA REVENDA — A revenda de software sem a transferência de tecnologia com a entrega do código-fonte, deve ser considerada como operação mercantil como outra qualquer. Os pagamentos para o fornecedor, cujo contrato é de licença de uso ou de comercialização/distribuição, correspondem ao custo da mercadoria e não são considerados royalties para o efeito de aplicação dos limites previstos na Lei 4506/64.

Recurso voluntário provido."

(Acórdão n.º 1402-000.404, julgado em 27 de janeiro de 2011)

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

IRPJ - ROYALTIES ENVIADOS AO EXTERIOR - LICENÇA PARA COMERCIALIZAÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR - LIMITE DE DEDUTIBILIDADE - ART. 355 DO RIR/99.

O art. 355 do RIR/99 estabelece limites de dedutibilidade para pagamentos realizados a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de

comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante. No caso dos softwares, a finalidade do pagamento vai muito além dessas hipóteses. O software é o próprio produto cujo direito de uso está sendo comercializado com o consumidor final no Brasil, e é por essa aquisição que se dá o pagamento ao fabricante no exterior.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. Decorrendo a exigência da CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, e não havendo arguições específicas, a mesma decisão estende-se ao procedimento decorrente."

(Acórdão n.º 1802-000.330, julgado em 25 de janeiro de 2010)

"IRPJ - ROYALTIES - PAGAMENTOS À CONTROLADORA – Os pagamentos por aquisição de software que envolvam direitos autorais, não configuram o ressarcimento a título de royalties, daí não sujeitam-se a limites para dedutibilidade na determinação do lucro real.

CUSTOS DOS SERVIÇOS VENDIDOS - Cabível o cômputo dos custos com pessoal no período em que incorridos, em contraposição ao reconhecimento das receitas com prestação de serviços que a eles correspondam.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL E PIS/REPIQUE - Uma vez tornada insubsistente a exigência principal do IRPJ, igual medida estende-se aos procedimentos que dela decorrem. Recurso provido."

(Acórdão n.º 108-07.262, julgado em 29 de janeiro de 2003)

89. Dessa forma, a única conclusão possível é de que os valores pagos pela Recorrente à título de distribuição/comercialização de *software* devem seguir unicamente os critérios de gerais dedutibilidade previstos nos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, os quais estão devidamente preenchidos. E, portanto, não procede a presente autuação.

III. Da inexistência de pagamento de *royalties* para sócio da Recorrente

90. As doutas autoridades fiscais citaram o voto proferido pelo conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no processo administrativo n.º 16682.720169/2015-82, que trata de autuação lavrada contra a Recorrente sobre a mesma matéria, mas para o ano-calendário de 2010, para sustentar que a condição da IBMC de controladora indireta da Recorrente não é suficiente para retirar a sua qualidade de sócia.

91. Peço vênia aos que entendem de forma diversa, mas considero que 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.

Art. 353. Não são dedutíveis:

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

92. Incluir grupo econômico no teor do referido dispositivo legal, como pretendem as autoridades fiscais e julgadoras, significa aplicar a analogia no presente caso.

93. O C. Superior Tribunal de Justiça, no REsp 121.428, traz importante diferenciação entre os institutos da interpretação extensiva e a analogia:

(...) 3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então defini-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos (RECURSO ESPECIAL REsp 121428 RJ 1997/0014040-7 -STJ).

94. Considero que o objetivo do legislador no artigo 353 foi coibir a fraude, a distribuição disfarçada de lucros e a construção de despesas fictícias e, por essa razão, atinge os sócios e gerentes da empresa. Considerar tal vedação para grupo econômico, partes não diretamente relacionadas, é utilizar, à luz do precedente supra, a analogia no caso concreto. Esta conduta, inevitavelmente, viola o teor dos parágrafos 1º e 2º, do artigo 168, do CTN, *verbis*:

Art. 108. (...)

§ 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.

95. É certo que, o uso da analogia tem aplicação restrita em matéria tributária, especialmente quando o seu emprego importe na exigência de tributo não previsto em lei. O art. 108 do CTN, é claro quanto à essa limitação.

96. Vale lembrar que, estas disposições decorrem do princípio da legalidade que tem como principal finalidade "regular" as relações entre a administração pública e seus administrados. Ao Estado, a legalidade impõe a prática de atos determinados pela lei, para os contribuintes, ela faculta a prática de atos não vedados pela ordenamento jurídico.

97. Logo, admitir a analogia, significa violar o próprio princípio da legalidade. Entendo que a vedação constante do art. 353, I, do RIR não se estende aos pagamentos realizados entre empresas que não mantenham, entre si, relações societárias, mesmo que pertencentes a um mesmo grupo econômico. Assim, considero inaplicável a vedação em questão à controlada indireta IBMC.

98. Adicionalmente, apenas em caráter técnico-argumentativo, relevante considerar que sócio é somente aquele que contribui para o capital social da sociedade.

99. No caso em análise, restou comprovado que IBMC não contribui com recursos patrimoniais para o capital da Recorrente, razão pela qual não possui qualquer participação (quota) no seu capital social.

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

101. Esse, inclusive, foi o entendimento vencedor constante do r. acórdão nº 1302-002.695, de relatoria do Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, *verbis*:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

(...) 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."

(Processo nº 19515.721301/2015-93, Acórdão nº 1302002.695, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 9 de abril de 2018, Relatora Gustavo Guimarães da Fonseca).

102. O precedente em questão, está em consonância técnica com o entendimento trazido pelo artigo 981⁶, da Lei 10.406/02 (Código Civil) e por Modesto Carvalhosa *in* Tratado de Direito Empresarial, vol. II, pp. 194/195, que ensina:

"Estatui o art. 981 do CC ser da essência da sociedade a assunção, pelos sócios, da obrigação de cada qual contribuir, com bens ou serviços, para a realização do objeto social. As contribuições podem ser, portanto, de natureza patrimonial ou decorrer de esforço pessoal (trabalho) dos sócios. (...)

A contrapartida da contribuição dos sócios é a quota social. O sócio que contribui com recursos para a formação do capital social recebe, como contraprestação de sua contribuição, uma participação no capital, isto é, uma quota (uma quota de participação). (...) O sócio, assim, subscreve quotas, adquire quotas, aliena quotas etc."

103. Ainda, cumpre destacar que conforme o artigo 1.001 do Código Civil, as obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato de sociedade. Por esta razão, todos os sócios devem assiná-lo, concordando, assim, com os seus termos e condições.

104. Ora, tendo em vista que a IBMC não teve qualquer participação na definição dos termos de constituição da sociedade e que o contrato não faz qualquer menção à IBMC como parte, é simplesmente impossível o entendimento de que tal sociedade é sócia da Recorrente.

105. Nesta linha ensinam ARNOLDO WALD e MODESTO CARVALHOSA, respectivamente:

⁶ "Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados."

“Ao constituir uma sociedade e, mais especificamente, ao assinar o contrato que institui a sua criação, as partes passam a ter a posição de sócio, o que lhes confere uma série de direitos, obrigações, poderes e responsabilidades.” (WALD, Arnaldo in Comentários ao Novo Código Civil do Direito de Empresa, vol. XIV, pág. 134)

“O ato constitutivo deve indicar as pessoas que dele participam – vale dizer, as partes, os sócios – e identificá-las detalhadamente com nome, estado civil, registros civil ou comercial (em se tratando de pessoa jurídica) e fiscal, profissão e endereço onde residem ou, se for o caso onde têm sua sede”. (CARVALHOSA, Modesto in Tratado de Direito Empresarial, vol. II, pág. 172)

106. Ressalte-se que o sócio do sócio de sociedade não é sócio desta última, já que não celebrou contrato de sociedade. Quando a lei refere-se a sócio refere-se somente àquele que participa diretamente do contrato de sociedade.

107. As próprias autoridades julgadoras confirmaram este entendimento ao mencionar na r. decisão recorrida o artigo 466 do RIR. Confira-se o disposto no aludido artigo:

“Art. 466. - Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse.

Parágrafo único. - Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade.

108. A simples leitura evidencia, mais uma vez, que os conceitos de sócio e acionista controlador não se confundem e, por consequência não podem ser equiparados. Afinal, se assim não fosse, bastaria o legislador ter mencionado no aludido dispositivo sócio ou acionista controlador e não os dois.

109. No mais, 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 CTN, *verbis*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

110. Nesse sentido, oportuno mencionar o seguinte excerto extraído do voto do Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, aplicável para a situação ora sob análise:

“...é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto e, menos ainda criando um imposto novo que a lei não criou. Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra e venda, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição. (RE 150.764-1/PE, julgado em 16 de dezembro de 1992)

111. 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.

112. Admitir a pretensão das doudas autoridades fiscais e julgadoras é reconhecer que estas podem alterar a legislação tributária para abarcar, de acordo com os seus interesses, as situações que desejarem. Portanto, é evidente que tal pretensão é ilegal.

113. Em termos fáticos, a IBMC não atende aos requisitos necessários e, portanto, não pode ser considerada sócia da Recorrente. Assim, também por esta razão, a limitação do inciso I do artigo 353 do RIR não pode ser aplicada nesta situação.

IV. Dos Termos do Contrato de Distribuição/Comercialização

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.

117. Para demonstrar esta condição da Recorrente, transcreve-se os seguintes trechos do Contrato firmado entre a Recorrente e a IBMC:

Cláusula Segunda:

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

a. Licenciar e distribuir cópias dos programas da IBM para uso de seus Clientes,

b. usar os Programas da IBM em atividades produtoras de receitas,

c. usar os Programas da IBM internamente,

d. fazer ou mandar fazer cópias para os propósitos acima descritos, para distribuição a companhias afiliadas e para tradução ou modificação dos tais programas da IBM, e

e. Permitir os clientes da IBM da Brasil, fazer cópias e modificar os programas da IBM, em cumprimento aos termos dos contratos da IBM Brasil com seus clientes.

1. a IBM Brasil se obriga a pagar à IBM ou suas designadas o respectivo preço por cópia de qualquer dos programas, tal como listado no Anexo, da seguinte forma:

a. a cada cópia do Programa da IBM cobrada a cada mês civil pela IBM Brasil e que a mesma tenha autorizado, licenciado ou distribuído para um Cliente não afiliado, bem como, nas mesmas condições, sobre qualquer receita transferida para a IBM Brasil pela IBM, pela WORLD TRADE, ou por qualquer outra subsidiária, em cumprimento, a um acordo de distribuição de programas havido entre estas companhias. Os totais referentes a estas operações em cada mês serão contabilizados ao final do ano, para efeito de apuração e pagamento de eventuais débitos remanescentes.

118. Posteriormente, a sistemática de remuneração da IBM Brasil indicada acima foi modificada e passou a ser calculada com base em um percentual de sua receita de comercialização de *software* (vide fls. 652/660). Contudo, a sua condição de mera intermediária permanece inalterada, trata-se de pagamento de direito autoral ao próprio autor da obra a IBMC.

119. Deve ficar claro que, o fato da Recorrente utilizar o *software* em suas operações internas não é argumento hábil a afastar a natureza de direito autoral, tampouco seu enquadramento fiscal como custo/despesa inerente ao exercício da sua atividade empresarial no Brasil, até porque tais valores (eventual utilização do *software* da IBMC pela Recorrente) foram excluídos pelo próprio contribuinte dos valores deduzidos da base de cálculo do IRPJ (vide Termo de Verificação Fiscal de fls. 833/855).

120. Não é demais reforçar que, conforme descrito no item anterior, a IBMC é autora do *software* (detentora do direito moral e patrimonial) de acordo com a legislação pátria, com a convenção internacional e com a lei americana. Ao analisar a *Lei do Software*, a Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro e a Convenção de Berna não tenho dúvidas

que estou diante de dispositivos harmônicos, *status* de lei ordinária e que, por si só, são hábeis a permitir a dedução pela Recorrente dos valores pagos à IBMC à título de direitos autorais.

121. Isso para dizer que o RIR (Decreto nº 3000/1999), ato normativo hierarquicamente inferior (e mesmo que não fosse), deve ser interpretado de forma convergente com esses diplomas. Logo, aplicar o RIR sem considerar a interpretação sistemática dos diplomas em análise, além de ilegal, configura efetivo abuso de direito.

122. Nas palavras de Sílvio Venosa⁷, “*juridicamente, abuso de direito pode ser entendido como fato de usar de um poder, de uma faculdade, de um direito ou mesmo de uma coisa, além do razoavelmente o Direito e a Sociedade permitem. O titular de prerrogativa jurídica, de direito subjetivo, que atua de modo tal que sua conduta contraria a boa-fé, a moral, os bons costumes, os fins econômicos e sociais da norma, incorre no ato abusivo. Nesta situação, o ato é contrário ao direito e ocasiona responsabilidade*”.

123. Nos termos do artigo 187, do Código Civil, não pode a autoridade fiscal interpretar a norma tributária de forma a extrapolar os demais ditames legais envolvidos, bem como os valores atrelados à ordem econômica e social, sob pena de abuso de direito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

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:

“Lei nº 9.279/96

Art. 211. O INPI fará o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. A decisão relativa aos pedidos de registro de contratos de que trata este artigo será proferida no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data do pedido de registro.”

“Lei nº 9.609/98

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

⁷ VENOSA, Sílvio Salvo. Direito civil. vol. 1, 3º. São Paulo: Editora Atlas, 2003, p. 603-604.

internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.”

126. As próprias instruções fornecidas pelo INPI em seu website⁸ 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.

128. Nesse sentido, já decidiu de forma reiterada o antigo Conselho de Contribuintes:

“IRPJ – REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA PELA LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARES – DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – Não se enquadram, dentro das limitações impostas pelo artigo 292, inciso I, do RIR/94, pagamentos realizados para empresa controladora, a título de remuneração pela comercialização de softwares, seja porque, nesta hipótese, de royalties não se tratam, seja porque, em verdade, se configuram como remuneração de direitos de autor em face de contrato de licenciamento e distribuição de softwares, em que não se configura distribuição de tecnologia. São, portanto, dedutíveis como custos os dispêndios realizados com essa finalidade.” (1º CC, 7ª Câmara, Acórdão n.º 107-07.713, sessão de 08/07/04)

129. A partir desses esclarecimentos adicionais, fica evidente que a ora Recorrente remunera direitos de autor em face do contrato de distribuição/comercialização de *software* com a IBMC.

V. Inexistência de mudança de critério jurídico

130. 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.

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

131. 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.

⁸ <http://www.inpi.gov.br/servicos/perguntas-frequentes-paginasinternas/perguntas-frequentes-transferencia-detecnologia#tipos>

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

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

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

135. Ressalte-se que, o artigo 144, do Código Tributário Nacional, que integra o mesmo capítulo sobre lançamento:

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

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

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

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

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

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

140. O que não se admite é a coexistência de duas ou mais autuações, para mesmo período, baseadas em critérios diferentes, conforme Acórdão nº 1402-002.158, de Relatoria do Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

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

141. Diante do exposto, não acolho o pleito da Recorrente, mas admito que, nesses casos, a Recorrente não poderia ser compelida ao pagamento de multas punitivas e juros de mora.

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

142. A Recorrente demonstrou em seus instrumentos de defesa que, na remota hipótese da autuação ora combatida não ser cancelada em sua totalidade, deveria ser cancelada a exigência relativa à CSLL.

143. As duntas autoridades julgadoras, no entanto, mantiveram tal exigência citando como fundamento, mais uma vez, o voto proferido pelo conselheiro Roberto Caparroz de Almeida no acórdão n.º 1201-001.463.

144. De acordo com o entendimento do referido conselheiro, as regras de dedutibilidade da legislação do IRPJ são integralmente aplicáveis na apuração da base de cálculo da CSLL, razão pela qual a despesa ora sob análise também seria indedutível na apuração da CSLL.

145. A Recorrente, contudo, não pode concordar com o referido entendimento.

146. As dd. autoridades fiscais e julgadoras sustentam que os *royalties* também são indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL, em observância ao disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95.

147. Confira-se o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

“O tratamento a ser dado às regras de dedutibilidade dos royalties aplicadas à CSLL deve ser o mesmo dado pela legislação do IRPJ. Isso porque o art. 57, da Lei nº 8.981/95, assim o determina. Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao

disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)”

148. Contudo, vê-se que o dispositivo acima não possui nenhuma relação com o caso ora debatido: dedutibilidade dos valores pagos à título de remuneração de direitos autorais pela distribuição/comercialização de *software*.

149. Ademais, ao contrário do entendimento das doulas autoridades fiscais e julgadoras, o referido artigo apenas prevê que as mesmas normas de apuração e de pagamento do IRPJ sejam aplicadas à CSLL. A regulamentação da base de cálculo e da alíquota aplicáveis à CSLL e ao IRPJ permanecem distintas, como expressamente ressalvado no próprio artigo 57.

150. Portanto, 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.

151. 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.

152. 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.

153. Oportuno mencionar, mais uma vez, o parecer dado pelo professor MARCO AURÉLIO GRECO, que bem esclarece a questão:

“A conclusão é não haver um transplante automático das regras relativas à base de cálculo do IR para a CSLL. Esta contribuição sujeita-se às normas que foram adequadamente editadas por lei, cujo fundamento seja a competência do artigo 195, I, ‘c’ da CF/88. Por isso, em matéria de base de cálculo, não há espaço nem mesmo para a lei da CSLL fazer remissões em aberto à legislação do IR; remissões do tipo ‘tudo que estiver previsto na legislação do IR’. As remissões admissíveis são as pontuais e explícitas (‘aplica-se o artigo 0 da lei n. xyx’), como ocorre na parte final do artigo 28 da Lei n. 9.430/96.

Nada além disso.

Ora, não há lei expressa que preveja a aplicação à CSLL dos mesmos critérios de indedutibilidade previstos no parágrafo único do artigo 71 da Lei 4.506/64.”

154. É válido ressaltar que a jurisprudência é unânime nesse sentido, conforme se verifica do seguinte julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 CSLL. BASE DE
CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE. A amortização
contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício.
Havendo determinação legal expressa para que ela não seja
computada na determinação do lucro real, o respectivo valor
deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base
tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se
refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso
sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela
autoridade lançadora. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À
BASE DE CÁLCULO.*

*INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995. Inexiste
previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da
CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento
avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao
caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo
não determina que haja identidade com a base de cálculo do
IRPJ. IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE.
INOCORRÊNCIA. **A aplicação, à Contribuição Social sobre o
Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento
estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas,
por expressa disposição legal, não alcança a sua base de
cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se
possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base
de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples
argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na
determinação do lucro real, sendo necessária, no caso,
disposição de lei nesse sentido.**"*

(Acórdão n.º 9101-002.310 – julgado em 03 de maio de 2016)

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO CSLL*

Exercício: 2000, 2001, 2002

Ementa:

*DESPESAS DESNECESSÁRIAS NO IRPJ. DEDUTIBILIDADE
NA CSLL. BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.*

*A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido é
o resultado do período de apuração com observância da
legislação comercial e com os ajustes previstos na legislação
específica. Descabe a adição de despesas consideradas
desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação
do Imposto de renda, pois a base de cálculo da contribuição não
se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda.*

*INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO UNIVERSAL DE DIREITOS E
OBRIGAÇÕES. APROVEITAMENTO PELA
INCORPORADORA DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA
CSLL DA INCORPORADA.*

Sendo a incorporação uma sucessão universal de direitos e obrigações, nas incorporações havidas antes da MP nº 1.858-6/1999 as bases de cálculo negativas da sucedida passam a integrar o patrimônio da sucessora no mesmo momento da incorporação. Assim, após o evento sucessório inexistem bases de cálculo negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da sucedida às quais se possa aplicar a restrição introduzida pelo art. 20 da referida MP, que dispõe que se aplicam à base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os arts. 32 e 33, do Decreto-lei nº 2.341, de 1987.

Recurso Especial do Procurador Negado.”

(Acórdão n.º 9101-001.839 – julgado em 10 de dezembro de 2013)

155. Nesse sentido leia-se, também, o trecho do voto do conselheiro José Evande Carvalho Araujo, que trata especificamente da dedutibilidade de *royalties* da base de cálculo da CSLL:

"Contudo, reconheço que, atualmente, é majoritário o entendimento, neste CARF, de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são diferentes, e que as despesas indedutíveis para o IRPJ somente o serão, para a CSLL, diante de expressa previsão legal. Esta Turma Julgadora assim se posicionou no recente Acórdão nº 1102-000.963, julgado na sessão de 6 de novembro de 2013, na relatoria do Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, que restou assim ementado nessa matéria:

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. LUCRO REAL. REGRAS DE APURAÇÃO.

O artigo 57 da Lei nº 8.981/95 não autoriza aplicar à base de cálculo da CSLL as mesmas regras expressamente endereçadas pela lei para a apuração do lucro real. Apesar de não poder comungar com esse entendimento, pelas razões acima expostas, para evitar a necessidade de elaboração de voto vencedor em matéria já pacificada na Turma, adoto a interpretação de não ser possível o uso da regra do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, para a base de cálculo da CSLL, por falta de previsão legal."

(Acórdão n.º 1102-001.182, julgado em 27 de agosto de 2014)

156. Sem prejuízo do acima exposto, 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.

157. Confira-se a ementa da referida consulta e o respectivo trecho que trata desta questão:

“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. ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA E ADMINISTRATIVA. PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO. As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, podem ser deduzidas como despesas operacionais, desde que consideradas necessárias à atividade da empresa. Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, arts. 69 e 85 e Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido, item 99.”

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

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ	Aplica-se à CSLL	Dispositivo na IN
99	Royalties e Assistência Técnica, Científica e Administrativa	O valor dos royalties e das importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que forem ineditíveis nos termos: (1) dos arts. 52 e 71, caput, alínea 'a', e parágrafo único, alíneas 'c' a 'g', da Lei nº 4.506, de 1964; (2) do art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991; (3) do art. 74, caput, da Lei nº 3.470, de 1958; (4) do art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962; e (5) do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979.	Sim	Não	Arts. 85 a 88

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

158. 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 ineditibilidade 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.

159. Ainda, foi reconhecido que a Instrução Normativa tem natureza interpretativa, de modo que tal reconhecimento se aplica a fatos geradores ocorridos em período anterior à edição da Instrução Normativa, como ocorre no presente caso.

160. Desse modo, se alguma dúvida havia quanto a inaplicabilidade da restrição à dedutibilidade para fins de apuração da CSLL, esta foi sanada pela Instrução Normativa nº 1.700/17.

161. Diante do exposto, na remota hipótese de manutenção do auto de infração quanto ao IRPJ, deve ser cancelada a glosa em relação à CSLL.

Conclusão

162. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

Voto Vencedor

Conselheira Eva Maria Los, Redatora designada.

1. Este voto se refere às questões nos quais a ilustre relatora restou vencida: a) montante da base de cálculo: R\$801.731.520,23 vs R\$795.625.097,95; b) Direitos de autor x royalties; c) IBMC, considerada sócia.

2. Quanto às questões: d) Inexistência de mudança de critério jurídico; e) CSLL, dedutibilidade royalties pagos a sócio, os demais membros da turma acompanharam o voto da relatora, portanto, não houve divergência.

1 Montante da base de cálculo: R\$801.731.520,23 x R\$795.625.097,95

3. Acompanho o Acórdão DRJ, que concluiu pela correção do montante de R\$801.731.520,23.

4. A empresa foi intimada a esclarecer a natureza dos custos, beneficiários dos pagamentos, rubrica da DIPJ, relativamente aos valores mês a mês de 2011, no total de R\$801.731.520,23:

Conta	Data	Valor
010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	31/01/2011	65.937.814,98
010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	28/02/2011	27.169.290,19
010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	31/03/2011	61.659.695,65
010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	30/04/2011	61.504.229,18
010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	31/05/2011	37.475.797,70
010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	30/06/2011	96.348.884,42
010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	31/07/2011	85.690.426,15
010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	31/08/2011	-12.347.806,56
010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	30/09/2011	59.447.531,91
010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	31/10/2011	97.201.499,30
010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	30/11/2011	40.616.280,69
010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	31/12/2011	181.027.876,92
	Total 2011	801.731.520,53

Tabela3: Ano-calendário de 2011

5. A empresa não contestou o montante durante a fiscalização, conforme destacado no Acórdão DRJ (págs. 1.058/1.059), que descreveu as intimações e respostas da empresa, em que o montante R\$801.731.520,53 é especificamente citado; porém, reclamou na impugnação que este valor é R\$6.106.422,58 superior ao valor deduzido, apresentando o demonstrativo que se reproduz a seguir:

```

1 10000|LECO|01122011|31122011| IBM BRASIL-INDUSTRIA DE MAQUINAS E SERVIÇOS LTDA|33272251000156| RJ | 13304557|0034596-2|L
3469,11050|01122011|041A|51010254701000000|43120| CUSTO DE SOFTWARESLF |
13765|1155|010254701000000|1620703643,61|D|194717275,44|015420919,05|0,00|D|
24216|1250|010254701000000|2940599,30|D|01LG12006582|01|MOVIMENTO DO MES| |
24223|1250|010254701000000|166006,88|D|01LG12009582|01|MOVIMENTO DO MES| |
24226|1250|010254701000000|1471150,53|D|01LG12010582|01|MOVIMENTO DO MES| |
24238|1250|010254701000000|14116277,92|C|01LG12011582|01|MOVIMENTO DO MES||
24291|1250|010254701000000|180919196,11|D|01LG12035582|01|MOVIMENTO DO MES| |
51265|1250|010254701000000|11032102,00|D|015820994582|01|MOVIMENTO DO MES| |
51269|1250|010254701000000|11074848,02|C|015820995582|01|MOVIMENTO DO MES||
51273|1250|010254701000000|11074848,02|D|015820996582|01|MOVIMENTO DO MES| |
51277|1250|010254701000000|11074848,02|D|015820997582|01|MOVIMENTO DO MES| |
53053|1250|010254701000000|11032102,00|D|015829103582|01|MOVIMENTO DO MES||
53057|1250|010254701000000|11032102,00|C|015829104582|01|MOVIMENTO DO MES| |
53177|1250|010254701000000|11359748,00|C|01631MAJ4582|01|MOVIMENTO DO MES||
66058|1250|010254701000000|801731520,53|C|01ENCERRAMEN|01|MOVIMENTO DOMES| |
69964|1250|010254701000000|16106422,58|D|01EXXXXX000|01|MOVIMENTO DO MES||
69999|1250|010254701000000|16106422,58|C|01NXXXXX000|01|MOVIMENTO DO MES||
70479|1355|010254701000000|1795625097,95|D|

```

6. Reproduz-se a seguir a análise da DRJ:

" Dentro da limitada análise que se pode fazer dos dados fornecidos pela impugnante, é possível identificar alguns dos valores listados, quando comparados com o somatório do último mês do razão 2011 da conta Custo de SoftwaresLF (fls. 774/775):

30/11/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	C	2.940.599,30	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	01LG11015
30/11/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	D	40.083.252,60	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	01LG11020
30/11/2011 Custos totais (débitos menos créditos)				40.616.280,69		
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	D	2.940.599,30	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	01LG12006582
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	D	66.006,88	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	01LG12009582
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	D	471.150,53	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	01LG12010582
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	C	4.116.277,92	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	01LG12011582
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	D	180.919.196,11	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	01LG12035582
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	D	1.032.102,00	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	015820994582
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	C	1.074.848,02	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	015820995582
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	D	1.074.848,02	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	015820996582
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	D	1.074.848,02	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	015820997582
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	D	1.032.102,00	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	015829103582
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	C	1.032.102,00	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	015829104582
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	C	1.359.748,00	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	01631MAJ4582
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	D	6.106.422,58	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	01EXXXXXX000
31/12/2011	010254701000000	010254701000000 - CUSTO DE SOFTWARESLF	C	6.106.422,58	MOVIMENTO DO MES MOVIMENTO DO MES	01NXXXXXX000
31/12/2011 Custos totais (débitos menos créditos)				181.027.876,92		
Custos totais em 2011 (débitos menos créditos)				801.731.520,53		

A terceira linha dos dados fornecidos pela impugnante (Obs. na tabela supra), por exemplo, lista o valor total dos custos até novembro de 2011 (R\$ 620.703.643,61, resultado da subtração dos débitos e créditos acumulados nos montantes de R\$ 194.717.275,44 e R\$ 815.420.919,05, respectivamente; (Obs.: este total está à 3ª linha do demonstrativo da Recorrente). Se comparado ao razão, R\$ 620.703.643,61 somado aos custos totais de dezembro (R\$ 181.027.876,92) totalizam o custo total: R\$ 801.731.520,53.

Partindo do valor dos custos até novembro (R\$ 620.703.643,61) e somando os valores contidos nas linhas de dados fornecidas na impugnação que contém a frase "MOVIMENTO DO MES", chegamos ao valor indicado pela fiscalização: R\$ 801.731.520,53.

Verifica-se que a diferença apontada por ele (R\$ 6.106.422,58) tem valor igual ao dos dois últimos lançamentos (um lançamento de crédito e o outro de débito, que, portanto, se anulam). Nota-se também que o valor apontado pela autoridade fiscal (R\$ 801.731.520,53) é igual ao valor contido na linha que contém a palavra "encerramento" nos dados fornecidos pela impugnante, o que robustece ainda mais o valor utilizado pela fiscalização."

7. Recompôs-se a tabela fornecida pela Recorrente, considerado o mesmo critério que foi adotado para os demais lançamentos, também para os lançamentos de R\$6.106.422,58; e verifica-se que o montante que resulta é R\$801.731.520,53.

D	C	subtotal		
		620.703.643,61	D	Acumulado até novembro
2.940.599,30				
66.006,88				
471.150,53				
	4.116.277,92			
180.919.196,11				
1.032.102,00				
	1.074.848,02			
1.074.848,02				
1.074.848,02				
1.032.102,00				

	1.032.102,00		
	1.359.748,00		
188.610.852,86	7.582.975,94	181.027.876,92D	Subtotal dezembro
	801.731.520,53	801.731.520,53D	Acumulado até dezembro
6.106.422,58			
	6.106.422,58		
6.106.422,58	6.106.422,58	0,00D	Subtotal
		801.731.520,53D	Acumulado

8. À vista do exposto, conclui-se que a alegação não resultou comprovada, devendo-se manter o valor autuado de R\$801.731.520,53.

2 Direitos de autor x royalties. IBMC sócia.

9. Estas questões, relativas ao fato gerador 31/12/2010, da mesma Recorrente, já foram objeto do Acórdão nº 1201-001.463, de 09/08/2016, que decidiu:

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

10. As ementas foram:

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

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

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

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

11. Em relação a essa decisão, cabe o reparo de que, depois de proferida em 09/08/2016, ocorreu a mudança de entendimento relativamente à dedutibilidade das despesas com royalties pagos a sócio da empresa, da base de cálculo da CSLL, mediante a edição da Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017.

12. O referido Acórdão nº 1201-001.463, de 09/08/2016, proferido por esta Turma, foi objeto de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Ficais - CSRF, que proferiu o Acórdão nº 9101-003.063, de 19/09/2017, com a seguinte decisão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto à dedutibilidade dos royalties em relação ao IRPJ, por voto de

qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (ii) quanto ao recebimento de royalties por sócio pessoa jurídica, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra e (iii) quanto à dedutibilidade dos royalties em relação à CSLL, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

13. As ementas foram:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

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

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS PESSOA JURÍDICA. REGRA GERAL. INDEDUTIBILIDADE. Não são dedutíveis os royalties pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que as regras de indedutibilidade de royalties, previstas no art. 71, caput, alínea 'a', e parágrafo único, alíneas 'c' a 'g', da Lei nº 4.506, de 1964, são aplicáveis apenas ao IRPJ, e não à CSLL.

14. Reproduz-se, a seguir, excertos do voto do ilustre conselheiro relator Rafael Vidal de Araujo .

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

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

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

[...]

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

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

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

2. Da questão dos direitos autorais

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

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

Vejamos.

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

Lei n. 9.610/98

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

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

Lei n. 9.609/98

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

A obviedade dessa circunstância não passou despercebida pela melhor doutrina.

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

Neste caso, quem é o autor?

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

A lei brasileira protege a empresa, pessoa jurídica, como titular de direitos autorais, mas não como autora. Além disso, é necessário considerar que a Lei nº 9.610/1998 excluiu a figura da obra de arte criada em função de contrato de trabalho ou sob encomenda, o que torna o autor, definitivamente, titular originário dos direitos sobre a obra que criou. Não há mais a figura da obra criada por encomenda ou sob contrato de trabalho, embora no art. 54 encontre-se referência à obra futura. (CABRAL, Plínio. A lei de direitos autorais: comentários . 5. ed. São Paulo: Rideel, 2009, p. 6667).

E prossegue o Acórdão:

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

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

transfira por meio de contratos adequados, que, de qualquer modo, serão sempre entendidos nos seus estritos limites, obedecidos sempre os direitos morais. (BITTAR, Carlos Alberto. Direito de autor. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 64).

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

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

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

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

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

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

(...)

XII - os programas de computador;

(...)

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Capítulo II

Dos Direitos Morais do Autor

Art. 24. São direitos morais do autor:

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

[...]

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

Dos Direitos Patrimoniais do Autor e de sua Duração

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

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

[...]

Capítulo V

Da Transferência dos Direitos de Autor

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio

de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 24. São direitos morais do autor:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei nº 4.506/64:

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

[...]

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

RIR 99:

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

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

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

(...)

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

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

3 IBMC, sócia

15. No que se refere a sócio pessoa jurídica, relata o Autuante:

III - Relação entre IBM Brasil e IBM Corporation

- 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. 15). 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).

16. Às pág. 795, resposta da empresa:

Ref.: Termo de Intimação Fiscal - MPF no. 07185.00-2016-00094-8-8 recebido em 12/09/2016 IBM - Brasil - Indústria, Máquinas e Serviços Ltda., já qualificada nos autos dos termos em epígrafe em continuação à resposta do Termo de Intimação Fiscal em em referência esclarecer que para os anos de 2011 e 2012 a situação jurídica da IBM Brasil era similar, isto é, a International Business Machines Corporation se apresentava como controladora INDIRETA da IBM Brasil.

Sendo o que nos cabia esclarecer no momento, permanecemos à disposição.

17. A empresa nos Estados Unidos que detém 99,99999984% da Recorrente, é subsidiária integral da International Business Machines Corporation - IBMC, o que significa que a IBMC é na prática sócia e controladora da Recorrente.

18. Transcreve-se a seguir, os argumentos do voto do ilustre conselheiro relator Rafael Vidal de Araujo, no mesmo Acórdão nº 9101-003.063, de 19/09/2017, da CSRF.

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

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

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

Lei 4.506/64

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

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

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

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

2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;

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

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

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

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

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

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

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

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

[-]

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

O acórdão recorrido não vislumbrou a alegada ilegalidade do Decreto nº 3.000/1999:

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

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

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

Em síntese, nenhum sócio ou dirigente, inclusive eventuais parentes e dependentes, quando existirem, poderão receber royalties dedutíveis para fins

de IRPJ. O pagamento dos valores, por óbvio, decorre de liberalidade da empresa, desde que observadas as limitações legais para a dedutibilidade.

[...]

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

Nesse mesmo passo, o atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, estabelece no art. 62 de seu Anexo II que "fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade".

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

a vedação do inciso III, "b", pois abrangida sempre pela vedação do inciso I, mais ampla.

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

Explicitando:

Os royalties pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, são indedutíveis, exceto quando se tratar de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria, que só serão indedutíveis se pagos por filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz, ou pagos por sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto.

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

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

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

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

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

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

Então, não há nenhuma das contradições apontadas pela contribuinte.

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

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

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

Ou seja, a alínea "d" traz uma regra geral para todos os royalties e a alínea "e" traz regra específica para os royalties de patentes e marcas. Havendo norma específica, pelo princípio da especialidade, esta prevalece sobre a norma geral (obviamente, quando se tratar de royalties de patentes e marcas), não se podendo alegar a inutilidade da alínea "e".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

4 Conclusão.

Voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar apenas a exigência relativa à CSLL.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los