



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº	19515.003102/2005-28
Recurso nº	155.735 Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTRO - EX: 2002
Acórdão nº	105-16.451
Sessão de	23 de maio de 2007
Recorrente	BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA.
Recorrida	3ª TURMA DA DRJ SÃO PAULO (SP) I

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIO: 2002

REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA NO EXTERIOR PELA CESSÃO DE DIREITOS DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR E MARCAS - INDEDUTIBILIDADE - As remunerações pagas pela controlada a sua controladora no exterior pela cessão de direitos sobre programas de computador e uso de marcas constituem "royalties" e são indedutíveis para efeito de imposto de renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



JOSE CLOVIS ALVES

Presidente


~~LUIS ALBERTO BÂCELAR VIDAL~~

Relator

10 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros DANIEL SAHAGOFF, WILSON FERNANDES GUIMARÃES, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, MARCOS RODRIGUES DE MELLO, IRINEU BIANCHI E JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Relatório

BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA., já qualificada neste processo, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 395/411 da decisão prolatada às fls. 378/387, pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ – SÃO PAULO (SP) I, que julgou procedente, Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e seus reflexos, cientificado ao contribuinte em 10.11.2005.

Consta do Auto de Infração, fls. 175/183, que a contribuinte teria contabilizado despesas não necessárias, devido a: (i) pagamento de multas por infração de lei não tributária e de patrocínios e, (ii) despesa não dedutível relativa a provisão de royalties pago a sócio, cujos fatos geradores ocorreram em 31 de dezembro de 2001.

Como reflexo, foi lavrado Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSSL.

Ciente do lançamento a contribuinte apresenta impugnação de fls. 191/201.

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o lançamento, conforme decisão n.º 09.404 de 12/04/2006, cuja ementa reproduzo a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-Calendário: 2001

Ementa: REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA NO EXTERIOR PELA CESSÃO DE DIREITOS DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE. As remunerações pagas pela controlada a sua controladora no exterior pela cessão de direitos sobre programas de computador constituem “royalties” e são indedutíveis para efeito de imposto de renda.

TAXA SELIC. A cobrança de juros de mora com base na SELIC está em conformidade com a legislação vigente, não sendo de competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade ou legalidade de atos corretamente inseridos no ordenamento jurídico.

AUTO REFLEXO. Aplica-se ao lançamento reflexo de CSSL op que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito existente entre eles.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância em 25.08.2006 a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 26.09.2006 protocolo às fls. 395, onde apresenta, basicamente, as seguintes alegações:

Que com relação à glosa de despesas a título de direitos autorais pagos a beneficiários no exterior, mais especificamente a BMC Software, Inc, não pode concordar, uma vez que embasada em entendimento equivocado acerca da natureza jurídica dos pagamentos por ela efetuados, tendo, por isso, apresentado a competente impugnação administrativa.

Que, em que pese a clareza dos pontos suscitados pela r. decisão recorrida, há que se apontar que esta desbordou do objeto de discussão dos presentes autos, tendo em vista que adotou premissas equivocadas para concluir que os pagamentos efetuados pela Recorrente não fariam jus à integral dedutibilidade na apuração do lucro tributável.

Nada obstante, ainda que as premissas ora elencadas guardassem qualquer nexo de pertinência com o objeto destes autos, também não poderiam ser aceitas, já que desvirtuaram os conceitos originais de *royalties* e direito de autor sobre *software*, contemplados por legislação específica.

Que a despeito de a decisão em análise ter concluído pela impossibilidade de dedução dos pagamentos efetuados pela Recorrente, nunca é demais frisar que a regra da indedutibilidade diz exclusivamente com remessas a título de *royalties* enquanto, tal como exaustivamente exposto na impugnação à autuação ora combatida, referidos pagamentos remuneram o direito de autor dos programas de computador em questão.

Que de fato, a Lei 9.609/98 estabeleceu em seu artigo 2º que "*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*". Que, partindo-se da premissa legal de que os programas de computador geram direitos autorais a seus criadores, tem-se que também o tratamento tributário conferido a pagamentos efetuados a autores por direitos de propriedade intelectual de uso de *software* deve observar as mesmas regras específicas de tributação de direitos do autor.

Que, entre as normas específicas na legislação em vigor, tem-se o art. 22 da Lei 4.506/64, que classifica como *royalties* em rol exaustivo, determinados rendimentos, excluindo, expressamente, **os rendimentos de exploração de direitos autorais percebidos diretamente pelo autor** – o que é a situação existente no presente caso, tal como comprova cópia dos contratos de licenciamento e distribuição acostados a estes autos.



Sobre o assunto, contudo, equivocadamente concluíram as dd. Autoridades julgadoras de primeira instância, ao deixar consignado que "*o artigo 22 da Lei nº 4.506/1964, invocado pela interessada, elenca os rendimentos que classifica como royalties, porém esta norma tem sua aplicabilidade apenas aos rendimentos auferidos por pessoas físicas*".

Acrescenta que, de início, mostra-se difícil – para não se dizer, impossível, contraditar a afirmação de que pessoa jurídica não é pessoa natural, e vice-versa. É obvio que tal proposição – até aí considerada – está absolutamente correta. Realmente uma pessoa jurídica não é uma pessoa natural. No entanto, enfatiza, desta constatação não decorre logicamente a conclusão de que pessoa jurídica não pode ser autora ou criadora de determinada obra intelectual.

Cita em seu favor o artigo 52 do Código Civil Brasileiro, conforme segue:

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

Conclui que as pessoas jurídicas são legalmente equiparadas às pessoas naturais para fins de reconhecimento de seus direitos de personalidade, inclusive no tocante ao direito originário sobre as obras industriais e intelectuais.



Que, por mais que a fiscalização tente discordar, é fato que os pagamentos objeto do contrato firmado entre a recorrente e a empresa estrangeira são qualificados, no exterior, como rendimentos auferidos pelo criador de tais programas. Nesse passo, aliás, ainda que não trate especificamente da questão em exame (remuneração de um direito), nunca é demais lembrar o quanto o disposto no art. 8º da Lei de Introdução ao Código Civil:

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

Assim, a empresa BMC Software, Inc. é comprovadamente, sob as leis de regência dos Estados Unidos da América, a criadora dos programas de computador objeto do contrato de licenciamento e distribuição firmado com a Recorrente, todos os valores remetidos ao exterior sob os termos do referido contrato serão, necessariamente, recebidos pelo autor desses programas, fazendo, assim, inteiramente aplicável o teor do artigo 22 da Lei 4.506/64.

Cita ainda Parecer CST 520 de 02 de junho de 1989.

Cita acórdãos do Primeiro Conselho de contribuintes.

Por fim, alega a Recorrente que, ainda que se deixe, temporariamente, de lado as equivocadas premissas que embasam tal conclusão, é fato que a d. autoridade fiscalizadora e as dd. Autoridades julgadoras de primeira instância claramente não dependeram o tempo e a atenção necessários ao correto exame do contrato celebrado pela Recorrente com a empresa BMC Software, Inc.

Que, caso houvessem examinado com o devido cuidado tal documento, poderiam observar que, mesmo afastada a natureza de remuneração a direito de autor inerente aos pagamentos efetuados sob tal contrato, certamente não se teria em mãos pagamento de royalties, na medida que a Recorrente figura como intermediária na relação entre usuário final (consumidor) e o autor da obra intelectual (BMC Software, Inc.). Transcreve os itens 1.1. e 2.2. do contrato de fls.

Que em vista de tais trechos, bem como das demais condições estabelecidas no contrato, conclui-se com clareza que a Recorrente não tem acesso ao código-fonte dos *softwares* comercializados.

Diante do teor do Contrato, portanto, fica evidente que os pagamentos, em contraprestação ao direito de distribuição e comercialização dos *softwares* da controladora da Recorrente não se enquadram na categoria de royalties, seja qual for a aceção adotada pelo fisco para o termo, uma vez que a Recorrente não se utiliza de qualquer informação sob tutela do direito de propriedade intelectual. Não comportam também transferência de tecnologia.

Requer o cancelamento em sua totalidade dos créditos tributários originários pela ilegal glosa dos custos e despesas

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LUIS ALBERTO BACELAR VIDAL, Relator

O recurso é tempestivo e está revestido de todas as formalidades exigidas para sua aceitabilidade, razão pela qual dele conheço.

Tarefa principal para resolução da lide é definir se os pagamentos efetuados pela Recorrente a sua controladora no exterior se constituem em "direito autoral" ou "royalties".

Primeiro há de se verificar a alegação da Recorrente de sua condição de mera intermediária conforme alega e que para tanto transcreve os itens 1.1 e 2.2 do Contrato de Licenciamento.

De tais itens consta que:

OUTORGA DE DIREITOS.

1.1 Sujeito aos termos e condições previstos neste instrumento e na mediada em que a Licenciante possa legalmente fazê-lo, a Licenciante, por este instrumento, outorga à Licenciada e a Licenciada recebe da Licenciante o direito não exclusivo, no Território, de sublicenciar, comercializar e distribuir os Produtos para uso pelos clientes da Licenciada no Território, de acordo com quaisquer contratos com tais clientes, previamente aprovados pela Licenciante, por este instrumento. Na medida em que os direitos da Licenciante não sejam, de outra forma, limitados por força de lei, e sem consideração a qualquer contraprestação adicional, os direitos sobre os Produtos outorgados neste instrumento serão também aplicáveis a todos os aperfeiçoamentos, invenções, modificações, alterações ou mudanças nos Produtos, pela Licenciante.

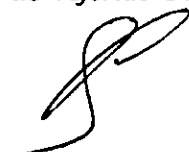
COMPROMISSOS DA LICENCIADA

2.2 A Licenciada terá o direito e a obrigação de licenciar, comercializar e distribuir os Produtos aos clientes, de acordo com os termos e condições legais autorizados e aprovados pela Licenciante.

Não vejo em tais cláusulas qualquer menção objetiva de que a Recorrente tem, perante a sua controladora, no presente contrato, a característica de intermediário, na acepção de mediador, de agente de negócios por conta de outrem. Tanto é assim, que a Recorrente ao invés de receber comissões sobre os valores faturados, paga conforme item 4.1. que abaixo transcrevo.

CONTRAPRESTAÇÃO

4.1. - Como contraprestação pela outorga, pela Licenciante à Licenciada, dos direitos e das licenças abrangidas neste Contrato, a Licenciada pagará à Licenciante: (I) uma taxa de software por cada Produto sublicenciado pela Licenciada equivalente a 40% sobre o preço do referido Produto estabelecido em Lista de Preços para a



América Latina disponível no website ("cww.bmc.com"), conforme tal lista possa reajustada pela Licenciante, a seu critério exclusivo e tempo em tempo, fornecendo a Licenciada uma lista de preços para a América Latina revisada, ...".

Assim entendo sem êxito a argumentação de que se trata de intermediação.

Por outro lado consta do item 1.2. do contrato em análise:

1.2 - Sujeito aos termos e condições previstos neste instrumento e na mediada em que a Licenciante possa legalmente fazê-lo, a Licenciante, por este instrumento, outorga à Licenciada e a Licenciada recebe da Licenciante o direito e licença não exclusivos, no Território sob todos direitos de propriedade intelectual da Licenciante sobre Produtos, na medida, mas somente na medida necessária para que a Licenciada cumpra suas responsabilidades e exerça seus direitos sob este contrato. Com respeito aos nomes e marcas da Licenciante, a Licenciante, por este instrumento, outorga à Licenciada o direito não exclusivos de uso do nome e marca da Licenciante BMC Software, Patrol Software, e das outras marcas da Licenciante utilizadas pela Licenciante com respeito aos produtos, mas apenas em conexão com os produtos, mas somente em associação com os Produtos. Todo o uso pela Licenciada dos nomes e marcas da Licenciante será feito de acordo com os padrões de qualidade razoáveis da Licenciante. Todo e qualquer fundo de comércio gerado pelo uso, pela Licenciada, dos nomes e marcas da Licenciante e que seja atribuído a tais nomes e marcas deverá reverter em benefício da Licenciante.

Conforme se depreende do texto acima a Recorrente não teve outorgado em seu favor simplesmente o direito de sublicenciar comercializar e distribuir, mas também o de "uso do nome e marca", o que torna claro que a Recorrente não recebe para comercialização produtos prontos enviados por sua Controladora, mas sim, monta por sua conta, evidentemente obedecendo ao contrato de licenciamento, os softwares distribuídos e comercializados utilizando-se da tecnologia e da marca da Controladora.

Assim é que o item 2.3 do contrato prevê que:

"A Licenciada terá o direito de possuir fitas magnéticas ou outros veículos que contenham os Produtos da Licenciante abrangidos por este Contrato e o direito de reproduzir tais fitas ou veículos, de forma que possam ser fisicamente fornecidos aos clientes da Licenciada..."

Como visto a Recorrente obteve o direito de explorar comercialmente o "direito autoral" e de "uso de um nome e marca".

O Parecer Normativo CST 37/74, assim define royalties.(Decreto 60.580/67)

"...o termo "royalty" significa qualquer royalty ou outra importância paga em retribuição pelo uso ou privilégio de usar qualquer direito autoral, patente, desenho, processo ou fórmula secreta, marca de fábrica ou propriedade semelhante, mas não inclui nenhum "royalty" ou importância paga em retribuição à exploração de uma mina, jazida ou por qualquer outro tipo de extração de recursos minerais"



Segundo Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa:

Substantivo masculino. 1.Importância cobrada pelo proprietário de uma patente de produto, processo de produção, marca, etc., ou pelo autor de uma obra, para permitir seu uso ou comercialização. [Pl.: royalties.]

Pelo exposto, chega-se a conclusão de que os pagamentos em apreço têm a característica de royalties.

Artigo 71 da Lei 4.506/1964, prescreve que:

"a dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito do produto que produz o rendimento".

Entretanto o parágrafo único do mencionado artigo 71, prevê que:

"Não são dedutíveis:"

I – os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

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

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

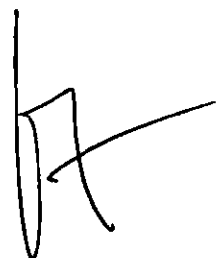
Conforme está pacificado nos autos, a recorrente é controlada pela empresa estrangeira que lhe licenciou os direitos, estando portanto enquadrada no inciso I do artigo 71 acima transcrito.

Outro assunto que se discute nos autos são os conceitos de royalties e direito de autor. Alega a Recorrente que:

"Nada obstante, ainda que as premissas ora elencadas guardassem qualquer nexo de pertinência com o objeto destes autos, também não poderiam ser aceitas, já que desvirtuaram os conceitos originais de royalties e direito de autor sobre software, contemplados por legislação específica."

Complementa no sentido de que os rendimentos de exploração de direitos autorais percebidos diretamente pelo autor, está excluído da classificação de royalties conforme segue:

"entre as normas específicas na legislação em vigor, tem-se o art. 22 da Lei 4.506/64, que classifica como royalties em rol exaustivo, determinados rendimentos, excluindo, expressamente, os rendimentos de exploração de direitos autorais percebidos diretamente pelo autor – o que é a situação existente no presente caso, tal como comprova cópia dos contratos de licenciamento e distribuição acostados a estes autos."



Em contraposição a entendimento dos Julgadores de primeira instância que alegaram ser tal dispositivo legal aplicável tão somente às pessoas físicas argumenta a Recorrente:

“De início, mostra-se difícil – para não se dizer, impossível, contraditar a afirmação de que pessoa jurídica não é pessoa natural, e vice-versa. É obvio que tal proposição – até aí considerada – está absolutamente correta. Realmente uma pessoa jurídica não é uma pessoa natural. No entanto, desta constatação não decorre logicamente a conclusão de que pessoa jurídica não pode ser autora ou criadora de determinada obra intelectual.”

Cita em seu favor o artigo 52 do Código Civil Brasileiro, conforme segue:

“Art. 52 – Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos de personalidade.”

Quanto a esta questão temos o entendimento de que efetivamente não se pode atribuir a uma pessoa jurídica a criação de obra intelectual.

Intelecto ativo- faculdade cognitiva pela qual as impressões recebidas pelos sentidos se tornam inteligíveis, *i. e.*, apropriadas ao intelecto passivo; intelecto agente. Intelecto passivo. a faculdade cognitiva pela qual as impressões dos sentidos, já espiritualizadas pelo intelecto ativo (q. v.), são plenamente conhecidas.

Assim, impossível se concordar que uma pessoa jurídica possa conceber uma obra intelectual.

Quanto à disposição do artigo 52 do Novo Código Civil, não pretende este, dar condição de naturalidade a pessoa jurídica, entendo que quando referido artigo afirma que aplica-se às pessoas jurídicas, **no que couber, VEJAM BEM, no que couber**, a proteção dos direitos de personalidade quer se referir a outros direitos, àqueles em possa caber tal equiparação, como os descritos nos artigos 11 a 21 do mesmo código, intitulado “Dos Direitos da Personalidade.”

Vejamos por exemplo o artigo 17.

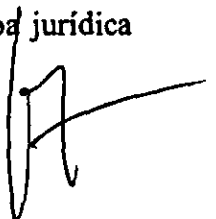
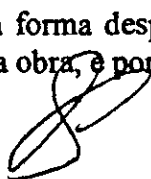
Art. 17. O nome da pessoa não pode ser empregado por outrem em publicações ou representações que a exponham ao desprezo público, ainda quando não haja intenção difamatória.

Este é um típico caso em que se pode aplicar o artigo 52 pois, tanto as pessoas naturais como as pessoas jurídicas podem se valer deste direito.

Também se prestam a mesma interpretação os artigos 18, 19, 20 e 21.

Não é por acaso que a terceira edição do Novo Código Civil, da editora Revista dos Tribunais, Estudo Comparado com o código Civil de 1916, prefaciado pelo Prof. Miguel Reale, adverte, após o referido artigo 52, que se veja os artigos 11 a 21.

Desta forma desprezo a argumentação da Recorrente de que a Pessoa jurídica poderia ser autora da obra, e por tanto estaria fora da área de inclusão dos royalties.



Também, não tem o artigo 8º da Lei de Introdução ao Código Civil o poder de transformar uma obra, que somente pode ser concebida por pessoas naturais, para pessoas jurídicas, até porque não fica provado pela Recorrente nos autos, que as leis dos Estados Unidos admitam tal descalabro.

Por fim, há ainda uma questão que torna irreversível a caracterização dos pagamentos como indedutíveis.

Conforme transcrito acima, aqui repito,

“...Com respeito aos nomes e marcas da Licenciante, a Licenciante, por este instrumento, outorga à Licenciada o direito não exclusivos de uso do nome e marca da Licenciante BMC Software, Patrol Software, e das outras marcas da Licenciante utilizadas pela Licenciante com respeito aos produtos, mas apenas em conexão com os produtos, mas somente em associação com os Produtos. Todo o uso pela Licenciada dos nomes e marcas da Licenciante será feito de acordo com os padrões de qualidade razoáveis da Licenciante. Todo e qualquer fundo de comércio gerado pelo uso, pela Licenciada, dos nomes e marcas da Licenciante e que seja atribuído a tais nomes e marcas deverá reverter em benefício da Licenciante.(grifei)

Então temos que:

III – os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria quando: (grifei)

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;

Por fim, somente o pagamento pelo uso de marca, pago a controladora, já bastaria para a indedutibilidade das pagamentos perante a legislação do Imposto de Renda.

Por todo exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário válido também para o lançamento reflexo.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007.


LUIZ ALBERTO BACELAR VIDAL