



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720161/2016-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.829 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2024
Recorrente SAP BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016

ROYALTY. CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. POSSIBILIDADE.

A obrigação de pagar oriunda de contrato de distribuição de software não afasta a natureza de royalty desse pagamento quando está envolvido o direito de uso de marca associada ao software.

ROYALTY. PAGAMENTO A SÓCIO PESSOA JURÍDICA. INDEDUTIBILIDADE.

O artigo 71 da Lei nº 4.506/1964 determina a indedutibilidade de royalties pagos a sócio, o que se aplica tanto a sócio pessoa jurídica quanto a sócio pessoa física.

ROYALTY. PAGAMENTO DE DIREITO AUTORAL. POSSIBILIDADE.

O pagamento feito para possibilitar, mediante contrato, a exploração de direito autoral da empresa estrangeira, quando está é a autora da obra, tem natureza de royalty.

DESPESAS COM O PAGAMENTO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA, ADMINISTRATIVA OU SEMELHANTE PRESTADOS POR RESIDENTES NO EXTERIOR, SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA - REQUISITOS PARA DEDUÇÃO.

As restrições e requisitos para a dedução de despesas com o pagamento de serviços de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante que são fixadas no artigo 12 da Lei nº 4.131, de 1962, e no artigo 52, parágrafo único, da Lei nº 4.506, de 1964, somente são aplicáveis em operações que impliquem transferência de tecnologia.

Nas demais operações, aplica-se a regra geral de dedutibilidade prescrita no art. 299 do RIR/99.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Descabe a discussão, na esfera administrativa, acerca do caráter confiscatório da multa de ofício. Aplicação da Súmula CARF nº 02.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO

De acordo com a Súmula CARF nº 4, A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

E, conforme Súmula CARF nº 108, Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CSLL. DESPESAS COM O PAGAMENTO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA, ADMINISTRATIVA OU SEMELHANTE - DEDUÇÃO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

As restrições e requisitos para a dedução de despesas com o pagamento de serviços de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante que são fixadas no artigo 12 da Lei nº 4.133, de 1962, e no artigo 52 da Lei nº 4.506, de 1964, são aplicáveis apenas na determinação do lucro real, mas não na determinação do resultado ajustado, que é a base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, sendo: (i) por unanimidade de votos, em exonerar a exigência relativa às infrações I.2, I.3, I.4, I.5 e I.6 e a exigência de CSLL relativa à infração I.1, nos termos do voto do relator, sendo que o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque acompanhou o voto do relator pelas suas conclusões, e (ii) pelo voto de qualidade, em manter a exigência de IRPJ relativa à infração I.1, vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto que exoneravam a exigência. O Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque foi designado para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão nº **12-86.255**, proferido pela 12ª Turma da DRJ/RJO que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo, no sentido de: a) REJEITAR a prejudicial de decadência; b)

MANTER os créditos nos valores de R\$ 287.806.226,37 (IRPJ) e R\$ 103.610.241,48 (CSLL), acrescidos de multa e juros.

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

Trata o presente processo de crédito constituído pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infração, referentes à dedução indevida na apuração do IRPJ de despesas com Royalties e pagamentos por serviços de assistência técnica a domiciliados no exterior, bem como à dedução indevida na apuração da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2011/2012, com valores originais de R\$ 287.806.226,37 (IRPJ) e R\$ 103.610.241,48 (CSLL)

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.399/2.418 a fiscalização informou, em síntese, que:

A empresa optou pela tributação com base no lucro real anual, nos anos-calendário de 2011/2012, conforme DIPJ.

Intimou a informar todas as remessas de valores a residentes ou domiciliados no exterior com todos os dados das operações e cópias dos contratos de câmbio e documentos que comprovaram as operações.

A fim de verificar a correta apuração do lucro real a autuada foi intimada a informar se deduziu as despesas com remessas de valores a residentes ou domiciliados no exterior, o que restou confirmado pela empresa;

A empresa atua na área de consultoria em tecnologia da informação e é subsidiária da matriz alemã (SAP AG), a qual possui o controle de diversas outras subsidiárias no exterior, com as quais a subsidiária brasileira mantém vínculos comerciais, especialmente, SAP BUSINESS OSL e SAP SYBASE;

Nos anos de 2011/2012 a maior parte das remessas para o exterior foi destinada à matriz (SAP AG), mas também para outras subsidiárias (grupo SAP), e, em pequena escala, para outras empresas sem vínculo com o grupo econômico (terceiros);

A autuada explicou que a maior parte das remessas se refere ao pagamento de licença de direito de uso e distribuição de programas de computador, software, à matriz (SAP AG), o restante refere-se ao pagamento de serviços de consultoria e treinamento (destinados tanto à matriz, quanto às outras subsidiárias e terceiros) e pagamento de licença de direito de uso e distribuição de programas de computador, software, a outras empresas do grupo (SAP BUSINESS OSL e SAP SYBASE);

Elaborou quadros demonstrativos das remessas contendo valor, natureza, beneficiário e retenção na fonte, com base nas informações prestadas pela autuada;

Para fins de lançamento, separou os valores em seis tipos de pagamentos, conforme a natureza e beneficiário das remessas, a saber:

Levantamento C1 – pagamentos Tipo 1: Pagamentos pela licença de uso e distribuição de software, com transferência da respectiva tecnologia, à matriz alemã, SAP AG;

Levantamento C2 – pagamentos Tipo 2: Pagamentos por serviços técnicos prestados pela matriz alemã SAP AG;

Levantamento C3 – pagamentos Tipo 3: Pagamentos por serviços técnicos prestados por subsidiárias e empresas do próprio grupo econômico, domiciliadas no exterior;

Levantamento C4 – pagamentos Tipo 4: Pagamentos por serviços técnicos prestados por empresas domiciliadas no exterior não pertencentes ao grupo econômico;

Levantamento C5 – pagamentos Tipo 5: Pagamentos de juros sobre o capital próprio à matriz alemã, SAP AG;

Levantamento C6 – pagamentos Tipo 6: Pagamentos pela licença de uso e distribuição de software com transferência da respectiva tecnologia, à empresas domiciliadas no exterior pertencentes ao grupo econômico (SAP BUSINESS OSL e SAP SYBASE).

Dentre os pagamentos realizados, nenhum foi considerado como base de incidência de CIDE-RE pela autuada, no entanto, parte dos pagamentos tipo 1, 2 e 6 foi objeto de depósito judicial;

Contrariamente ao entendimento da autuada, considerou indevidas as deduções referentes aos pagamentos do tipo 1, 2, 3 e 6, pelos seguintes motivos:

Levantamento I1 – pagamentos Tipo 1:

Parcela do IRPJ apurada pela fiscalização, que não foi recolhida, nem delarada pelo sujeito passivo na apuração do lucro tributável, consideradas indedutíveis, e que se referem aos pagamentos de licença de uso e distribuição de software efetuados em benefício da matriz alemã, SAP AG, domiciliada no exterior.

A operação enquadra-se em duas hipóteses de indedutibilidade previstas no parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/64. A primeira do inciso “d”, pois os pagamentos referem-se aos royalties pagos a sócio; a segunda, na alínea 2 do inciso “e”, pois também se referem a royalties pelo uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação de desenvolvimento de software e pelo uso da marca SAP AG, pagos à pessoa que mantém o controle do capital com direito a voto e é domiciliado no exterior. Ambos os dispositivos legais estão atualmente regulamentados pelo inciso I e alínea “b” do inciso III, do artigo 353 do RIR, respectivamente.

A indedutibilidade decorre de presunção legal de que as despesas referentes aos pagamentos de direitos, aluguéis e serviços técnicos aos próprios sócios, ou a pessoas a eles ligadas não constituem despesas

necessárias aos meios de produção da empresa, configurando a distribuição disfarçada de lucro.

Cópias dos contratos de prestação de serviços mútuos firmados entre o sujeito passivo e a matriz alemã, de março de 2001 e setembro de 2008, extraídos dos processos 19515.000762/2006-38 e 16643.000114/2010-12, bem assim a cópia dos contratos de prestação de serviços mútuos firmados entre o sujeito passivo e a matriz alemã, com vigência a partir de 2005, comprovam os motivos que levaram à glosa.

Levantamento I2 – pagamentos Tipo 2:

Parcela do IRPJ apurada pela fiscalização, que não foi recolhida, nem delarada pelo sujeito passivo na apuração do lucro tributável, consideradas indedutíveis, e que se referem aos pagamentos pela prestação de serviços técnicos (assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes) efetuados em benefício da matriz alemã, SAP AG, domiciliada no exterior.

Os serviços são previstos em contrato que prevê serviços de RH, suporte operacional e de gestão, consultoria, marketing, suporte de produto, desenvolvimento, pesquisa e treinamento, etc. São as seguintes as hipóteses de indedutibilidade:

- Os contratos não estão registrados no Banco do Brasil, conforme artigo 52, inciso “a” da Lei nº 4.506/64 c/c artigo 354, parágrafo 1º do RIR;
- As despesas glosadas foram realizadas após 17 anos de funcionamento, quando a lei prevê 5 anos, prorrogáveis por mais 5 anos, consoante dispõe o artigo 12, parágrafo 1º da Lei nº 4.131/62, c/c artigo 354, parágrafo 1º do RIR;
- Os pagamentos dos serviços técnicos foram realizados por empresa com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantém, diretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

A indedutibilidade decorre de presunção legal de que as despesas referentes aos pagamentos de direitos, aluguéis e serviços técnicos aos próprios sócios, ou a pessoas a eles ligadas não constituem despesas necessárias aos meios de produção da empresa, configurando a distribuição disfarçada de lucro.

Cópias dos contratos de prestação de serviços mútuos firmados entre o sujeito passivo e a matriz alemã, de março de 2001 e setembro de 2008, extraídos dos processos 19515.000762/2006-38 e 16643.000114/2010-12, bem assim a cópia dos contratos de prestação de serviços mútuos firmados entre o sujeito passivo e a matriz alemã, com vigência a partir de 2005, comprovam os motivos que levaram à glosa.

Levantamento I3 – pagamentos Tipo 3:

Parcela do IRPJ apurada pela fiscalização, que não foi recolhida, nem delarada pelo sujeito passivo na apuração do lucro tributável, consideradas indedutíveis, e que se referem aos pagamentos pela

prestação de serviços técnicos (assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes) efetuados em benefício de empresas domiciliadas no exterior, subsidiárias e empresas pertencentes ao grupo econômico do qual faz parte o sujeito passivo.

Os serviços são previstos em contrato que prevê serviços de RH, suporte operacional e de gestão, consultoria, marketing, suporte de produto, desenvolvimento, pesquisa e treinamento, etc. São as seguintes as hipóteses de indedutibilidade:

- Os contratos não estão registrados no Banco do Brasil, conforme artigo 52, inciso “a” da Lei nº 4.506/64 c/c artigo 354, parágrafo 1º do RIR;
- As despesas glosadas foram realizadas após 17 anos de funcionamento, quando a lei prevê 5 anos, prorrogáveis por mais 5 anos, consoante dispõe o artigo 12, parágrafo 1º da Lei nº 4.131/62, c/c artigo 354, parágrafo 1º do RIR;
- Os pagamentos dos serviços técnicos foram realizados por empresa com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantém, diretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

A indedutibilidade decorre de presunção legal de que as despesas referentes aos pagamentos de direitos, aluguéis e serviços técnicos aos próprios sócios, ou a pessoas a eles ligadas não constituem despesas necessárias aos meios de produção da empresa, configurando a distribuição disfarçada de lucro.

Cópias dos contratos de prestação de serviços mútuos firmados entre o sujeito passivo e a matriz alemã, de março de 2001 e setembro de 2008, extraídos dos processos 19515.000762/2006-38 e 16643.000114/2010-12, bem assim a cópia dos contratos de prestação de serviços mútuos firmados entre o sujeito passivo e outras subsidiárias e empresas pertencentes ao seu próprio grupo econômico, com vigência a partir de 2005, comprovam os motivos que levaram à glosa.

Levantamento I6 – pagamentos Tipo 6:

Parcela do IRPJ apurada pela fiscalização, que não foi recolhida, nem delarada pelo sujeito passivo na apuração do lucro tributável, consideradas indedutíveis, e que se referem aos pagamentos de licença de uso e distribuição de software, efetuados em benefício de empresas domiciliadas no exterior, pertencentes ao grupo econômico (SAP Business Objects e SAP Sybase), domiciliadas no exterior.

A operação enquadra-se na hipótese de indedutibilidade prevista na alínea 2, do inciso “e”, do parágrafo único, do artigo 71 da Lei nº 4.506/64, pois também se referem a royalties pelo uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação de desenvolvimento de software e pelo uso das marcas business Objects e Sybase pagos à pessoa que mantém, indiretamente, o controle do capital com direito a voto e é domiciliado no exterior.

A ineditabilidade decorre de presunção legal de que as despesas referentes aos pagamentos de direitos, aluguéis e serviços técnicos aos próprios sócios, ou a pessoas a eles ligadas não constituem despesas necessárias aos meios de produção da empresa, configurando a distribuição disfarçada de lucro.

Cópia do contrato de prestação de serviços mútuos firmados entre o sujeito passivo e outras subsidiárias e empresas pertencentes ao seu próprio grupo econômico comprovam os motivos que levaram à glosa

k) Elaborou quadro (fls. 2.414) com os valores originais de IRPJ e CSLL, objeto do lançamento. Os valores mensais, separados por levantamento, foram discriminados no Anexo I do Termo de Verificação (fls. 2.418);

l) Aplicou multa de ofício de 75%.

Inconformado com a atuação, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 2.452/2.509, em 04/04/2016, alegando, em síntese, que:

a) A impugnação é tempestiva;

b) Os lançamentos referentes aos fatos geradores ocorridos até 04/03/2011 foram alcançados pela decadência, haja vista que o fato gerador do IRPJ e CSLL ocorre mensalmente, quando há a antecipação do pagamento, além de que houve retenção do IRRF nas remessas, o que permitiria a atuação do Fisco. Estando sujeitos ao lançamento por homologação, o lançamento é decadente nos termos do artigo 150, § 4º do CTN. Citou doutrina e jurisprudência;

c) Realizou pagamentos à matriz SAP AG a título de direitos autorais pelo contrato de licenciamento e distribuição, com direito ao uso e comercialização de software por ela produzido no exterior, o que não caracteriza pagamento de royalties;

d) Tanto não se trata de royalties que o INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial recusou-se a averbar o contrato de distribuição de software, por entender que não havia previsão de pagamento a título de royalties, conforme pareceres do instituto que juntou aos autos;

e) Para o correto funcionamento do software é necessário um acompanhamento pela SAP AG para que possam aprender a utilizar o programa, de maneira que se fez necessário firmar um contrato de prestação de serviços (consultoria, suporte e outros), mas a tecnologia é detida exclusivamente pela matriz, não sendo transferida, de modo algum à impugnante ou demais licenciados;

f) Os contratos de prestação de serviços de software e gerais firmados entre a impugnante, a matriz e as demais subsidiárias do grupo SAP não puderam ser averbados no INPI, por entender que não caracterizavam transferência de tecnologia;

g) A empresa Sysbase Brasil incorporada pela impugnante em 2013, firmou contrato de distribuição com prestação de serviços e suporte

técnico com a Sysbase Inc., no entanto, o poder judiciário reconheceu no mandado de segurança nº 2001.61.00.004886-51, que o contrato não envolvia qualquer tipo de transferência de tecnologia;

h) Após o grupo SAP adquiriu a empresa Business Objects em 2009, a impugnante firmou contrato de distribuição de software e serviços com a BOSL da Irlanda nos mesmos termos do firmado com a matriz SAP AG;

i) A fiscalização entendeu equivocadamente que os valores remetidos ao exterior em razão dos contratos firmados não poderiam ser deduzidos na apuração do lucro real, nem da base de cálculo da CSLL;

j) A natureza do contrato é de distribuição do software, que objetiva a sua comercialização, sendo a licença de uso da marca apenas um acessório, sem qualquer custo, de sorte que não se confunde com o contrato de licença da marca destinada a veicular um produto de fabricação própria do contratante;

k) Houve ofensa ao princípio da tipicidade cerrada, pois a fiscalização fundamentou a indedutibilidade no artigo 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/64, que é a base legal do artigo 353, I do RIR/99, no entanto, o decreto extrapolou o alcance da lei ao vedar a dedutibilidade do pagamento ao sócio, pessoa jurídica, não mencionado naquele dispositivo legal;

l) Também houve ofensa quanto à tipificação da indedutibilidade com base no artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, inciso II da lei nº 4.506/64 e artigo 353, inciso III, alínea “b” do RIR/99, pois o contrato não trata de royalties, mas de direitos autorais pela licença de uso e comercialização de software. Além disso, os royalties regidos pelas citadas normas são regulados pela lei nº 9.279/96, que trata da propriedade industrial em geral, ao contrário da licença de uso e comercialização de software que é regulada pela Lei nº 9.609/98, como direitos autorais;

m) Mesmo que se admitisse a incidência do artigo 353, I do RIR/99 haveria permissão para dedutibilidade, caso o contrato estivesse registrado no Banco Central do Brasil e averbado no INPI. Ocorre que a impugnante teve negada a averbação do contrato no INPI, sendo que a prévia averbação é exigida pelo Banco Central, logo, o contrato não está sujeito ao tratamento como royalties;

n) Os contratos não se referiam a transferência de tecnologia, não incluíam o fornecimento de código-fonte, enfim não atendiam a quaisquer das hipóteses previstas para averbação no INPI;

o) O contrato com a empresa Sysbase Inc foi objeto do mandado de segurança nº 2001.61.00.004886-51, onde se discutiu a incidência da CIDE, e concluiu que não havia transferência de tecnologia;

p) A empresa BOSL não tem qualquer participação societária na impugnante, como se pode verificar no contrato social desta, a justificar o enquadramento no artigo 353, III, “b”, do RIR/99;

- q) O contrato de distribuição de software celebrado com a SAP AG, Sysbase Inc. e BOSL não previu transferência de tecnologia ou qualquer outra espécie que requeira o pagamento de royalty. O contrato prevê a licença de uso e comercialização de software, com remuneração pelos direitos autorais, o que não se confunde com royalties como quer a fiscalização;
- r) Ao contrato celebrado aplica-se a Lei nº 9.609/98 (direitos autorais) que trata especificamente dos programas de computadores e não os dispositivos da Lei nº 9.279/96 (royalties), que regula a propriedade industrial. Reforça o tratamento como direito autoral a dispensa de qualquer registro do programa, exceto no caso de transferência de tecnologia, o que não prevê o contrato celebrado;
- s) O tratamento fiscal dado à remuneração pelos direitos autorais é distinto do conferido aos royalties. O artigo 22, alínea “d”, in fine, da Lei nº 4.506/64 afirma que não incide IRPJ sobre o pagamento de direitos autorais ao autor ou criador do bem ou da obra, o que afasta a incidência considerando que a impugnante contratou com as criadoras SAP AG, Sysbase e BOSL. Cita Parecer de Marco Aurélio Greco;
- t) Além disso, o artigo 19, inciso III da Lei nº 4.506/64 ao usar a partícula “e” faz distinção entre direitos autorais e royalties, o que não seria necessário se fossem sinônimos e requeressem o mesmo tratamento fiscal;
- u) A impugnante firmou contrato de prestação de serviços com a matriz SAP AG, Sysbase Inc. e BOSL, além de outras subsidiárias no exterior, para prestação de serviços aos usuários do software e dos próprios funcionários, mas a fiscalização considerou como serviços técnicos e glosou a dedução dos pagamentos;
- v) Os serviços contratados não são técnicos e de assistência técnica, menos ainda de assistência administrativa e assemelhados, pois, estes exigiriam a transferência de tecnologia, o que não ocorre no caso. O escopo dos serviços abrangia as atividades de consultoria, treinamento, usuais de gerenciamento da impugnante que não ensejam a transferência de tecnologia, como provam as certidões negativas do INPI;
- w) Sendo o INPI o órgão com competência legal para decidir sobre o registro de contratos com transferência de tecnologia, não pode prevalecer o entendimento do Fisco em detrimento ao do instituto especializado, que negou o registro sob o argumento de que não tratava de transferência de tecnologia. Cita precedentes do CARF;
- x) A multa de ofício tem caráter confiscatório;
- y) A taxa Selic é inconstitucional;
- z) Não cabe a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em sessão de 27 de março de 2017, a 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

LICENÇA PARA USO E DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. DIREITO AUTORAL DA PESSOA JURÍDICA. USO DA MARCA. OBRIGATORIEDADE. ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS. AUSÊNCIA.

A licença para uso e distribuição de software requer remuneração por direitos autorais, mas é classificado, por regra, como royalties, para fins da legislação do IRPJ, salvo se pago ao autor ou criador, pessoa física.

No contrato de licença para uso e distribuição de software que inclui a obrigatoriedade do uso da marca pelo licenciado, ainda que não especifique a parcela corresponde à exploração deste direito, é exigível o cumprimento dos requisitos especiais de dedutibilidade dos royalties.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DO EXTERIOR. SOFTWARE. SUPORTE TÉCNICO. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS. AUSÊNCIA.

A dedução das despesas com assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante não encontra óbice na transferência de tecnologia, mas exige o cumprimento de requisitos como a averbação no INPI e registro do contrato no Bacen para deduzir os pagamentos pela prestação de serviços técnicos por controladora no exterior.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

IRPJ. APURAÇÃO ANUAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FATO GERADOR. DIES A QUO. REGRA ESPECIAL. ART. 150, § 4º CTN. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O fato gerador do IRPJ se verifica no último dia do ano-calendário, nos casos em que o sujeito passivo optou pelo regime de apuração anual, de maneira que o dies a quo para contagem do lustro decadencial é o dia 31/12, descabendo falar em decadência considerando o fato gerador na data da operação tributável ou do recolhimento mensal das estimativas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade tributária a aplicação da penalidade pecuniária prevista em lei, quando couber, isolada ou conjuntamente com o tributo devido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa

SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

O órgão de julgamento administrativo é incompetente para apreciar argumentos de inconstitucionalidade da lei ou decreto que regem o tributo.

TRIBUTOS REFLEXOS (CSLL)

Aplicam-se, no julgamento dos autos de tributos reflexos, as mesmas razões de decidir utilizadas na fundamentação da decisão acerca da impugnação ao lançamento do IRPJ, nos pontos em que não tenha havido argumentação específica em relação aos tributos reflexos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que sustenta:

IV.1. PRELIMINAR DA DECADÊNCIA

A aplicação do artigo 150, § 4º do CTN traz como consequência a extinção do crédito tributário relativo ao período de 1.1.2011 a 4.3.2011, uma vez que a Recorrente tomou ciência do Auto de Infração em 4.3.2016, ou seja, depois de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

todos os pagamentos cuja dedutibilidade é ora glosada foram objeto de retenções de Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”), o que significa que tais pagamentos (assim como sua dedutibilidade) já poderiam ter sido fiscalizados pelas autoridades fiscais desde a época de sua ocorrência, conforme determina o artigo 150, § 4º, do CTN. Portanto, é evidente que, em relação aos fatos geradores relativos ao período de 1.1.2011 a 4.3.2011, o crédito tributário em discussão deve ser integralmente extinto, por força da decadência.

IV.2 Da plena dedutibilidade dos pagamentos pelo licenciamento de software - Levantamentos I1 e I6 constante do AIIM

A D. Fiscalização alega que os pagamentos realizados pela Recorrente são referentes à licença de marcas concedida pela SAP AG, Sybase Inc. e BOSL à SAP BRASIL e uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação e desenvolvimento de software, o que justificaria a sua caracterização como royalties. Também nesse sentido entendeu o I. Julgador Relator da 12ª Turma da DRJ/RJO, para quem o contrato de licenciamento é indissociável do uso da marca, pelo que o preço pago pela licença de distribuição do software certamente contempla a remuneração pelo uso da marca, embora não haja expressa previsão contratual:

(...)

39. Ora, essa conclusão é equivocada e baseada em uma interpretação distorcida, extensiva e descabida do Contrato de Distribuição de Software. A natureza jurídica do referido contrato, como seu próprio nome indica (“CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE”), é de distribuição, no Brasil, do software desenvolvido, licenciado e/ou de propriedade da SAP AG.

40. Nos contratos de distribuição, inclusive de software, o distribuidor assume a obrigação de vender os bens do fabricante tal como fabricados, desenvolvidos e/ou entregues; assim, o bem necessariamente virá com a marca do fabricante. É evidente que para a distribuição do bem, no caso o programa de computador – software, a marca sempre acompanhará este bem.

(...)

51. E nem mesmo a existência de uma cláusula específica (no contrato de licença e distribuição de software em questão), em que a Recorrente reconhece que a propriedade e a titularidade da marca são e permanecerão com a SAP AG, a Sybase Inc. e/ou a BOSL, poderia transformar a natureza da relação jurídica de um contrato de licença de software em um de uso de marca (sobretudo porque a Lei da Propriedade Industrial citada acima proíbe a figura do uso de marca para software, legalmente definido como direito autoral). O acessório segue o principal, mas jamais poderia o acessório transformar-se em principal.

(...)

59. Ou seja, a redação do artigo 353, inciso I, do RIR/99, extrapolou o alcance da própria Lei 4.506/64, e de modo a tentar alargar sua abrangência para também limitar a dedutibilidade dos pagamentos de royalties para “pessoas jurídicas” quando a própria lei não dispôs dessa forma. Conforme visto, o artigo 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei 4.506/64 faz menção apenas aos “royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes”, enquanto o artigo 353, inciso I, do RIR/99, menciona “os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes”. Portanto, ao assim fazer, o artigo 353, inciso I, do RIR/99, contrariou frontalmente o princípio da hierarquia das leis, contido no artigo 99 do Código Tributário Nacional⁸.

60. Com a devida vênia, o raciocínio da D. Fiscalização não tem sustentação jurídica, e os motivos a seguir deixam isso evidente. Em primeiro lugar, basta notar que ao explicitar a vedação à dedutibilidade da hipótese em questão, a segunda parte da alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei 4506/74 faz menção expressa a “parentes e dependentes”, e não haveria outra justificativa para a Lei assim dispor se não tivesse sua aplicação direcionada a pessoas físicas. Aliás, dada a impropriedade de se aplicar tal terminologia às pessoas jurídicas, não seria sequer aceitável que a Lei 4.506/64 tivesse se valido de tamanha imprecisão conceitual e terminológica para delimitar o campo de incidência da vedação de dedutibilidade prevista no artigo 71, parágrafo

único, alínea “d” da Lei 4.506/64. Este raciocínio deixa evidente o quanto a redação do artigo 353, inciso I, do RIR/99 de fato extrapolou sua função regulamentadora em relação ao artigo 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei 4.506/64.

61. Ademais, um segundo aspecto que também invalida a autuação é o de que estamos claramente diante de uma hipótese de vedação de dedutibilidade. Nesta medida, e justamente por ser uma norma de vedação, sua interpretação não pode ser feita de maneira extensiva e indiscriminada, sob pena de alcançar situações não previstas originalmente na Lei 4.506/64 e, com isso, ocasionar distorções e injustiças, como as vivenciadas no caso concreto.

(...)

70. Nesse sentido, é importante que se destaque que o caso da Recorrente, que é licença de uso e comercialização de software representado por direitos autorais, não se enquadra em nenhum dos dispositivos utilizados pela D. Fiscalização para justificar a autuação! É patente que os supra transcritos dispositivos cuidam apenas das seguintes hipóteses: (i) patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação; (ii) marcas de indústria ou de comércio. Não são esses os casos da Recorrente, pois os pagamentos foram relativos a licença de uso e comercialização de software referente a direitos autorais.

(...)

82. Porém, conforme demonstrado acima, o contrato foi submetido pela Recorrente ao INPI, que se recusou a averbá-lo – uma vez que tal contrato de licença de uso e distribuição de software não se enquadra em qualquer das hipóteses que poderiam sujeitá-lo a registro do INPI, nem mesmo a hipótese do artigo 353, III, “b”, do RIR/99 – e, diante de tal recusa, tampouco foi possível promover o registro perante o BACEN.

(...)

92. A simples leitura da legislação aplicável conduz ao entendimento de que o pagamento decorrente do uso de programa de computador deve ser entendido como pagamento de direito autoral e, portanto, protegido e sujeito à legislação aplicável ao direito de autor. Disso resulta que os Contratos de Distribuição de Software firmados entre a Recorrente e SAP AG Sybase Inc. e BOSL são efetivamente “contratos de licença” que envolvem exclusivamente direito de autor, conforme prevê o artigo 9º12 da Lei nº 9.609/98.

(...)

Licença de Uso e Comercialização de Software (Direito Autoral)	Royalties
Lei nº 9.609/98	Lei nº 9.279/96
O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais	Marcas, patentes de invenção, processos e fórmulas de invenção, transferência de tecnologia e franquia. Proíbe registro de obras literárias e demais protegidas pelo direito autoral
Desobrigado do registro no INPI	Obrigatório o registro no INPI
Concede o direito de uso e comercialização do <i>software</i>	Requer transferência ou desenvolvimento de tecnologia

(...)

113. Assim sendo, não há outra conclusão senão a de que direitos autorais decorrentes de licenças de uso e/ou comercialização de software, cuja figura é regulada pela Lei nº 9.609/98, não podem ser confundidos ou equiparados a royalties para qualquer fim, muito menos para fins fiscais. Portanto, deve ser excluído da licença de uso e comercialização de software (direitos autorais), todo e qualquer efeito fiscal relativo a royalties.

IV.3 Da plena dedutibilidade das remessas ao exterior como pagamento pela prestação de serviços puros (Levantamentos I2 e I3 do AIIM)

116. Além dos Contratos de Distribuição de Software de software firmados pela Recorrente com a SAP AG, Sybase Inc. e BOSL, a Recorrente também celebrou – com a sociedade alemã SAP AG – contratos de prestação de determinados serviços aos usuários finais do software e também aos próprios funcionários da Recorrente, tais como os serviços de consultoria, suporte e outros (“Contratos de prestação de serviços de software” – vide docs. nºs 6 e 7 da Impugnação).

117. Nos termos estabelecidos na Cláusula 7 dos contratos de prestação de serviços mencionados no item acima, foi garantido à Recorrente a possibilidade de contratar e/ou prestar os serviços previstos nesse contrato de e/ou para outras subsidiárias da SAP AG no mundo, desde que sejam respeitadas todas as condições acordadas entre a SAP AG e a Recorrente no referido instrumento.

(...)

119. Assim, os contratos firmados com as subsidiárias da SAP AG prevêm a prestação dos seguintes serviços: (i) suporte a recursos humanos relacionados à gestão de desempenho, plano de sucessão, benefícios, recrutamento e seleção; (ii) suporte operacional e de gestão, incluindo atividades diárias e procedimentos internos relacionados a gestão de suprimentos, compra e venda, auditoria de licenças de software; (iii) consultoria no suporte de implementação à instalação e configuração de software ao usuário final, suporte ao usuário para planejamento de projetos, realização de estudos de viabilidade e

consultoria organizacional; (iv) serviços de marketing, busca de patrocínios, coordenação de campanhas publicitárias, produção de material promocional em mídia digital, pesquisa e desenvolvimento de marcas para novos serviços e produtos, organização de eventos para promoção de serviços e produtos; (v) suporte ao desenvolvimento de versões do software, tradução do software, aperfeiçoamento e extensões do software para atendimento às exigências especiais de segmentos do mercado; (vi) pesquisa e desenvolvimento na área de produtos relacionados e necessários para um desenvolvimento específico; (vii) definição de políticas regionais ou globais referentes a processos de gestão, venda, administração e consultoria; (viii) pré-venda, treinamento em atividades de comercialização e venda, dentre outros.

120. Mesmo diante de tal natureza de serviços, a D. Fiscalização reputou os mencionados serviços como “serviços técnicos” e glosou a dedutibilidade das despesas incorridas pela Recorrente com o pagamento de tais serviços, com fundamento no artigo 52, incisos “a” e “b”, e parágrafo único, inciso “b”, da Lei 4.506/196, no artigo 12, § 3º, da Lei 4.131/1962 e no artigo 354, inciso I e II, parágrafo 1º e parágrafo 2º, inciso II, do RIR/99:

(...)

125. Assim, e para que se verifique a prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, bem como com os serviços de assistência administrativa e semelhantes, da prestação de tais serviços deve resultar, obrigatoriamente, na transferência de tecnologia, conforme determina o parágrafo 3º do artigo 355 do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”), abaixo transcrito:

(...)

132. Como visto, os contratos objeto do presente processo têm por escopo a prestação de serviços relacionados à execução das atividades de consultoria, treinamento e também de atividades usuais de âmbito administrativo/gerencial da Recorrente, que de forma alguma ensejam a transferência de tecnologia.

(...)

134. Ao contrário da afirmação transcrita acima, do teor da documentação acostada à Impugnação é perfeitamente possível estabelecer a vinculação entre os contratos de prestação de serviço objeto do Levantamento I2 e I3 (vide docs. nº 6 a 14 da Impugnação) e as certidões negativas de averbação expedidas pelo INPI em relação a tais contratos (docs. nº 15 a 23 da Impugnação).

135. A esse respeito, é de se notar que as mencionadas certidões negativas de averbação expedidas pelo INPI indicam não só os nomes das partes contratantes (de um lado a SAP Brasil Ltda. como tomadora dos serviços, e de outro, como prestadores dos referidos serviços, as seguintes empresas estrangeiras: SAP AG, SAP México S.A. de CV, SAP Agencia em Chile, SAP Argentina S.A., SAP Andina y Del Caribe,

CA en Colombia, SAP Deutschland AG &Co. KG, SAP International Inc. e SAP America, Inc.) como também, em vários casos, inclusive as datas nas quais os contratos cuja averbação foi negada foram firmados, conforme se nota do exemplo abaixo:

(...)

137. Assim, em que pese a absoluta falta de diligência ou de boa vontade do I. Julgador de primeira instância para o correto exame da documentação do caso, e em homenagem ao princípio da verdade material, a Recorrente anexa ao presente recurso cópias dos requerimentos apresentados ao INPI acompanhados dos respectivos contratos de prestação de serviços objeto da autuação, bem como das certidões negativas de averbação correspondentes a cada um de tais requerimentos (docs. nº 2 a 10), dos quais se extrai claramente que as certidões negativas de averbação juntadas como documentos nºs 15 a 23 da Impugnação são relativas aos contratos juntados como documentos nºs 6 a 14 da Impugnação. Com isso, resta devidamente demonstrada a inverdade da falaciosa afirmação contida no V. Acórdão recorrido e transcrita acima sobre uma suposta falta de vinculação entre as certidões do INPI e os contratos objeto deste processo.

(...)

143. Portanto, diante do fato de que o INPI recusou a averbação/registro dos contratos em questão, resta evidente que tais serviços não podem ser considerados como serviços técnicos, de assistência técnica, ou mesmo como serviços de assistência administrativa e semelhantes, mas sim como serviços puros, cuja dedutibilidade deve ser plenamente reconhecida nos termos do artigo 299 do RIR/99.

(...)

153. É, portanto, evidente que o suposto registro perante o Banco Central do Brasil ao qual a D. Fiscalização se refere como um dos motivos da glosa das despesas relativas aos serviços sequer seria possível de ser realizado no caso concreto, haja vista que o INPI não averbou os contratos de prestação de serviço em questão, justamente por entender que tais contratos não ensejam qualquer transferência de tecnologia. Ora, por um impeditivo lógico não dá para ser uma coisa (como quer a D. Fiscalização, i.e., contrato relativo a serviços de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante) e o seu oposto (i.e., ter o INPI recusando-se a registrar/averbar tal contrato), e valer-se justamente desta absurda interpretação para penalizar a Recorrente por não ter obtido o registro/averbação de um contrato que simplesmente não é registrável/averbável pelo INPI e Banco Central. Sob mais este enfoque fica claro que os fundamentos legais invocados pela D. Fiscalização não se aplicam à situação concreta da Recorrente.

IV. A IMPROCEDÊNCIA DA MULTA E OS JUROS APLICADOS

(a) O caráter confiscatório da multa de ofício

(...)

(b) Os juros SELIC

(...)

(c) Os juros SELIC sobre a multa de ofício

De sua parte, a PGFN apresenta contrarrazões em que alega:

II.a. Da preliminar de decadência. Critério temporal do IRPJ.

...o recolhimento do IRPJ e da CSLL em geral obedecem a uma periodicidade anual, sendo seu critério temporal, por conseguinte, considerado implementado em 31 de dezembro de cada ano, conforma artigo 221 do RIR/99.

(...)

Dessa forma, considerando-se que a recorrente é optante do lucro real anual, o fato gerador mais antigo apenas ocorreu em 31/12/2011 e o lançamento notificado ao sujeito passivo em 04/03/2016 não foi maculado pela decadência.

II.b. Valores pagos à matriz na qualidade de royalties. Tributação.

...o conceito de “royalties” está definido pelo artigo 22 da Lei nº 4.506/64:

(...)

Da redação legal, observa-se que independentemente de se tratar de direitos autorais (como defende a Recorrente¹) ou direitos de uso de marca (como defende a Fiscalização), é evidente que os valores remetidos à SAP AG e às demais coligadas do grupo SAP têm natureza jurídica de royalties, e é isso o que importa ao processo.

(...)

No tocante aos programas de computador, por meio de legislação específica, o ordenamento jurídico brasileiro conferiu aos direitos relacionados ao seu uso e à sua comercialização o tratamento jurídico dos direitos autorais.

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Tais royalties, sejam decorrentes de direitos autorais ou direitos de uso de marca, por força do artigo 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei nº 4.506/64, são indedutíveis quando são pagos a sócios ou dirigentes – sendo certo que, no caso, não se trata de pagamento feito ao autor.

(...)

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

II.c. Valores pagos a sociedades estrangeiras por serviços prestados.

O art. 355 do RIR/1999 contempla os limites e condições de dedutibilidade das despesas com royalties e com assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, verbis:

(...)

Diante dos comandos legais acima, percebe-se que, em regra, as despesas com assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, de pessoa jurídica sediada no Brasil com sua controladora no exterior, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. É dizer, para que sejam deduzidas, necessitam de obedecer todos os requisitos previstos na legislação.

(...)

Com isso, permitir-se-á concluir que a Recorrente descumpriu os requisitos estabelecidos pelas referidas autarquias federais (INPI e BACEN) para obter a dedutibilidade das despesas, cujas normas determinavam o registro e a averbação dos instrumentos contratuais.

Quanto ao registro dos contratos no INPI para fins de dedutibilidade, cumpre iniciar alertando que as condições legais que autorizam a atual dedução de importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, regulamentadas pelos artigos 352 a 355 do RIR/1999, permitem concluir que a política cambial e tributária procura restringir remessas de tais naturezas quando as partes são relacionadas, indicando que, nestas situações, a não dedutibilidade dessas despesas é a regra, somente ultrapassada pela via da exceção, quando atendidos determinados limites e requisitos, dentre os quais, o registro dos referidos contratos no Bacen e a averbação no INPI.

(...)

Assim como fez a legislação de propriedade industrial, a legislação fiscal também criou a distinção entre contratos de serviços de assistência técnica em geral e os que importam em transferência de tecnologia:

II.d. Da ausência de caráter confiscatório da multa de ofício. Descabimento de controle de constitucionalidade no processo administrativo fiscal. Súmula CARF nº 2.

(...)

II.e. Da aplicação da taxa SELIC como taxa de juros de mora a débitos tributários federais.

(...)

II.f. Da incidência de juros sobre a multa de ofício.

Em 12/02/2018, a Recorrente apresentou petição de fls. 3474/3479, em que apresenta petição informando a publicação da IN 1.700/2017, sustentando se tratar de fato novo, sustentando sua aplicação ao caso concreto para afastar o lançamento referente à CSLL.

Em 12/03/2018, apresenta nova petição para trazer nova questão relacionada à apuração da base de cálculo dos lançamentos.

Por fim, em 16/02/2024, apresentou petição requerendo que deve ser aplicado à parcela de CSLL em exigência no presente caso a mesma conclusão da DRJ 06 nos autos do Processo Administrativo nº 15746.720471/2020-43, qual seja, **cancelar integralmente a exigência de CSLL, em função da IN RFB 1700/17, da Solução de Consulta COSIT 310/2017 e também da Súmula CARF nº 117** (*“A indedutibilidade de despesas com “royalties” prevista no art. 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL”*) – sob pena de se impor à Requerente um entendimento mais rigoroso do que aquele expressado pela própria Receita Federal do Brasil.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminares

A Recorrente alega preliminarmente a decadência parcial do lançamento relativo ao período de 01/01/2011 a 04/03/2011, por aplicação do art. 150, §4 do CTN.

A PGFN sustenta que apesar de aplicável o referido artigo, o fato gerador mais antigo apenas ocorreu em 31/12/2011 e o lançamento notificado ao sujeito passivo em 04/03/2016 não foi maculado pela decadência.

Neste ponto, sem reparos à decisão recorrida. O art. 150, §4 do CTN dispõe que o prazo para homologação é de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

De sua parte, o art. 43 do CTN dispõe que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. A delimitação da ocorrência do fato gerador, mormente a apuração da base de cálculo está delimitada no art. 2 da Lei n. 9.430/1996:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Assim, não há como discordar da conclusão alcançada pela DRJ afirmando que o primeiro fato gerador somente teria ocorrido em 31/12/2011.

Portanto, entendendo deve ser afastada a preliminar suscitada.

Mérito

No mérito, a questão de fundo diz respeito à dedutibilidade ou não de pagamentos à título de royalties e pagamento por serviços realizados pela Recorrente que podem ser assim enumerados:

- Pagamentos tipo 1: Pagamentos pela licença de uso e transferência da respectiva tecnologia, à matriz alemã, SAP AG;
- Pagamentos tipo 2: Pagamentos por serviços técnicos prestados pela matriz alemã SAP AG;
- Pagamentos tipo 3: Pagamentos por serviços técnicos prestados por subsidiárias e empresas do próprio grupo econômico, domiciliadas no exterior;
- Pagamentos tipo 4: Pagamentos por serviços técnicos prestados por empresas domiciliadas no exterior não pertencentes ao grupo econômico;
- Pagamentos tipo 5: Pagamentos de juros sobre o capital próprio à matriz alemã, SAP AG;
- Pagamentos tipo 6: Pagamentos pela licença de uso e distribuição de software com transferência as no exterior pertencentes ao grupo econômico SAP BUSINESS OBJECTS SOFTWARE LTD e SAP SYBASE).

Conforme bem resume a recorrente, a. Fiscalização entende que os pagamentos feitos pela Requerente nos anos de 2011 e 2012, a título de licenciamento de *software* (para a SAP AG, Sybase Inc. e BOSL) e também pela prestação de serviços dos quais não decorre qualquer transferência de tecnologia (para a SAP AG e para outras subsidiárias do Grupo SAP no exterior), são indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Considerações gerais sobre a lide

Extraí-se do Termo de Verificação Fiscal que a fiscalização entendeu em relação ao primeiro pagamento que a operação enquadra-se em duas hipóteses de indedutibilidade de despesas, ambas previstas no parágrafo único, do artigo 71, da Lei 4506/1964. São elas: a hipótese do inciso "d", pois os pagamentos referem-se a royalties pagos à sócio, e concomitantemente, a hipótese da alínea 2 do inciso "e", pois também se referem a royalties pelo uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação e desenvolvimento de software e pelo uso da marca SAP, pagos à pessoa com domicílio no exterior, que mantém o controle do capital com direito a voto.

Já em relação ao sexto pagamento, entendeu que a operação enquadra-se na hipótese de indedutibilidade de despesas prevista na alínea 2, do inciso "e", do parágrafo único do artigo 71, da Lei 4506/1964, pois os pagamentos referem-se a royalties pelo uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação e desenvolvimento de software e pelo uso das marcas

Business Objects e Sybase, pagos à pessoa com domicílio no exterior que mantém, indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto (indiretamente, por que pertencem ao grupo econômico que detém o controle do capital).

A glosa, portanto, está fundamentada no art. 71 da Lei n. 4.506/1964:

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;(Revogado pelo Lei nº 14.596, de 2023)Vigência
 - 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;
- f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
 - 1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou
 - 2) Cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;(Revogado pelo Lei nº 14.596, de 2023)Vigência

g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:(Vide Medida Provisória nº 1.152, de 2022)Vigência(Revogada pelo Lei nº 14.596, de 2023)Vigência

1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou(Revogado pelo Lei nº 14.596, de 2023)Vigência

2) Cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.(Revogado pelo Lei nº 14.596, de 2023)Vigência

Feita a apresentação do dispositivo legal, passaremos a analisar os pontos específicos.

Da dedutibilidade com royalties pagos a sócios

Quanto à violação do disposto na no inciso "d", do parágrafo único do artigo 71, da Lei 4506/1964, pagamento à sócio no exterior, a partir da análise do referido dispositivo legal, nota-se que a indedutibilidade se aplica aos royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.

Aqui surge a dúvida se a vedação se aplicaria tão somente aos sócios pessoas físicas ou também se aplicaria aos sócios pessoas jurídicas. A dúvida surge em virtude do artigo também se referir a figura dos dirigentes de empresa, que serão sempre pessoas físicas, bem como aos parentes ou dependentes, cujo conteúdo semântico somente se aplica às pessoas físicas.

O texto legal do artigo 71 da Lei n. 4.506/64 foi repetido na íntegra em versões anteriores do Regulamento do Imposto de Renda, a bem saber: o Decreto nº 58.400/1966 (RIR/1966), o Decreto nº 76.186/1975 (RIR/1975) e o Decreto nº 85.450/1980 (RIR/1980).

Somente com a edição do Decreto nº 1.041/1994 (RIR/1994) é que surge o detalhamento de que a expressão sócios se refere a pessoas físicas ou jurídicas, conforme abaixo:

Art. 292. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506/64, art. 71, parágrafo único):

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

E desde então os regulamentos posteriores têm seguido esse detalhamento, tal qual se observa abaixo:

Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999)

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; (grifos nossos)

Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018)

Art. 363. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g”):

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

Essa evolução normativa é relevante para identificarmos o momento em que houve a inclusão do detalhamento de que a indedutibilidade se aplica a sócios pessoas físicas ou jurídicas, de forma que seria possível discutir se o ato infralegal foi além ou não do dever de regulamentar uma lei.

Mas voltando ao texto legal que continua vigente até hoje, é importante observar que José Luiz Bulhões Pedreira já havia tecido comentários à referida indedutibilidade no seguinte sentido:

9.50 (13) RESTRIÇÕES RELATIVAS AO BENEFICIÁRIO – Em função das relações entre fonte pagadora e o beneficiário do rendimento, a lei contém as seguintes restrições à dedutibilidade dos royalties:

I – não são dedutíveis os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes (L 4.506, art. 71, par. ún., RIR, art. 74, par. ún., c). **A restrição somente existe quando o beneficiário é pessoa física** (v. § 7.40 (11); (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: APEC, 1969. p. 9-19).

Dessa forma, a época dos primeiros anos de vigência da Lei n. 4.506/64, o principal doutrinador de imposto de renda entendia que aquela restrição somente se aplicava aos sócios pessoas físicas. Para tanto, ele fazia referência ao item § 7.40 (11) de sua obra, que se refere à distribuição disfarçada de lucros, que seria aplicável tão somente aos recursos pagos pela pessoa jurídica a pessoa física. Trago aqui trecho do referido item demonstrando o pensamento do autor citado:

7.40 (11) (...) A redação da lei mostra que a sua intenção é conceituar distribuição disfarçada apenas quando o adquirente do bem é pessoa física, o que se explica pelo objetivo da lei, que é coibir modalidade de evasão do imposto. Se o adquirente é outra pessoa jurídica, ainda que tenha pago pelo bem preço notoriamente inferior ao de mercado não haverá evasão do imposto, pois quando o adquirente revender o bem pelo valor de mercado ficará sujeito ao imposto que deixou de ser pago na transação anterior. De outro lado, a conceituação de distribuições disfarçadas entre pessoas jurídicas poderia constituir fonte inesgotável de conflitos entre a administração do imposto e os contribuintes, e de insegurança para este, pois razões comerciais legítimas podem justificar que uma empresa aliene bens a outra por valor inferior ao de mercado. Não havendo, no caso, a forma de evasão do imposto que se verifica quando o adquirente do bem é pessoa física, não se justificava estender a conceituação de distribuição disfarçada às operações entre pessoas jurídicas. (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: APEC, 1969. p. 7-35).

Assim, ao fazer referência ao item de distribuição disfarçada de lucros, Bulhões Pedreira assinala que esta não deveria se aplicar a transações entre pessoas jurídicas, sendo que o mesmo raciocínio se aplica à indedutibilidade dos royalties pagos a sócios pessoas jurídicas.

Ao também analisar o alcance da indedutibilidade dos royalties pagos aos sócios, Denis Borges Barbosa pontua que:

Além das condições já citadas, não é dedutível o pagamento de royalties feito a sócios ou dirigentes da empresa, seus parentes e de dependentes (Lei 4.506/64, art. 71, parágrafo único). Uma controvérsia quanto a este ponto tem sido mantida entre a doutrina e o Fisco: tal vedação (que alcança qualquer royalty, inclusive os que não se refiram à propriedade industrial) atinge os sócios pessoas físicas, somente, ou também as pessoas jurídicas?

Entendia a doutrina que a negativa da dedutibilidade consistia uma presunção absoluta de que tal pagamento era uma distribuição disfarçada de lucros; como, à época, a mesma doutrina defendia a tese da inaplicabilidade dos dispositivos que preveem a distribuição disfarçada de lucros às pessoas jurídicas, o corolário era que o dispositivo era adequado somente às pessoas físicas. O entendimento era fortalecido pela redação da alínea, que fala de “dependentes e parentes”, acessórios impossíveis na pessoa jurídica.

Em contrário, porém, havia o pronunciamento oficial expresso no PNCST 102/75. Com a nova regulamentação do instituto da distribuição disfarçada de lucros, com o Dec.-lei 1.598/77, o problema tomou outra forma. O art. 60, §3º, daquele diploma legal explicita que somente pessoas físicas ou, em caso de acionista controlador sediado no exterior, pessoa jurídica, são submetidas ao regime de distribuição disfarçada de lucro.

É de se entender, assim, que a interpretação do PNCST 102/75, no que toca ao ponto, esteja superada. São vedados, somente, os pagamentos de royalties a sócios, dirigentes, seus parentes e dependentes, pessoas físicas. Pode-se entender, igualmente, que é vedado o pagamento de royalties a acionista controlador sito no exterior, mesmo fora dos casos previstos no art. 71, parágrafo único, da Lei 4.506/64, como consequência de novo regime legal; como nota Bulhões Pedreira, a noção de acionista controlador, no caso, é o do art. 243 da Lei das S/A. (BARBOSA, Denis Borges. *Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia*. São Paulo: RT, 1984. p. 28-29).

Como se observa, o referido autor assevera que o dispositivo normativo seria aplicável tão somente aos sócios pessoas físicas, ainda que tenha havido alteração nas regras de distribuição disfarçada de lucros.

Da conjugação dos atos normativos consubstanciados nos regulamentos de imposto renda vigentes até 1994 e da doutrina especializada, verifica-se que a indedutibilidade se aplicava tão somente aos sócios pessoas físicas.

Por outro lado, havia o entendimento em sentido diverso previsto no Parecer Normativo CST 102/1975 e nas redações dos regulamentos do imposto de renda editados a partir de 1994.

Tal assunto foi objeto do Acórdão 89.04.19593-4/RS, de 30.10.1990, da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), no qual se decidiu a indedutibilidade dos royalties pagos aos sócios não se aplica a sócios pessoas jurídicas. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

1. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. 2. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS A TÍTULO DE 'ROYALTIES', PAGAS PELA EMBARGANTE A SUA CONTROLADORA PELA PERMISSÃO DO USO DA MARCA 'ADUBOS TREVO'. 3. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DOS LANÇAMENTOS, COM BASE NA MUDANÇA DOS CRITÉRIOS JURÍDICO-FISCAIS ADOTADOS QUANDO DA CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS (CTN, ART-146). INAPLICABILIDADE DO ART-176, PARÁGRAFO-1, ALÍNEA-C DO RIR/75 A SÓCIO PESSOA JURÍDICA. 'BIS IN IDEM'. 4. APELAÇÃO PROVIDA. (TRF4, AC 89.04.19593-4, TERCEIRA TURMA, Relator GILSON LANGARO DIPP, DJ 12/12/1990)

Embora se trate de precedente bastante citado nas principais obras em que são feitas anotações e comentários ao Regulamento de Imposto de Renda, é importante destacar que há casos recentes julgados no mesmo sentido.

A título de ilustração, merece citação o agravo de instrumento julgado no Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), processo de nº 5001394-39.2017.4.03.0000, cujo julgamento se deu pela 3ª Turma do TRF3 em 08/03/2018, cuja ementa é a seguinte:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO CAUTELAR. IMPOSTO DE RENDA. ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA. APURAÇÃO DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO. ARTIGO 71 DA LEI 4.506/64. ARTIGO 353, I, DO RIR/99.

1. Consta dos autos que a autora, ora agravada, foi autuada pela dedução supostamente indevida de valores pagos a título de royalties à sua sócia majoritária BMC Software INC., domiciliada nos Estados Unidos da América, quando da apuração do lucro real para fins de imposto de renda do ano-calendário 2011, o que gerou uma diminuição do tributo a ser pago. Os pagamentos feitos pela agravada referem-se à remuneração por licença de software (programa de computador) em favor de sua sócia majoritária BMC Software INC., nos termos do contrato de distribuição celebrado entre ambas, no qual a última, domiciliada nos Estados Unidos da América, outorgou à primeira, ora agravada, o direito e a licença para comercializar e distribuir, aos clientes no Brasil, os produtos existentes e futuros desenvolvidos pela empresa estrangeira.

2. Entendo plausível o entendimento da Juíza a quo, no sentido de que a vedação de dedução de royalties pagos à pessoa jurídica, prevista no

artigo 353, I, do RIR/99, de fato, não parece ter amparo legal. Isso porque o artigo 71, da Lei 4.506/64, que prevê as hipóteses de vedação de dedução de despesas com royalties para efeito de apuração de lucro real sujeito ao imposto de renda, não dispõe acerca de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas. Desse modo, é possível concluir que o artigo 353 do RIR/99 trouxe inovação não prevista em lei.

3. Como se sabe, geralmente os provimentos cautelares visam assegurar o resultado útil de um processo principal, razão pela qual a ação cautelar serve ao ângulo prático e à eficácia do provimento de conhecimento, mas com esse não se confunde, apesar de com ele manter relação de dependência e instrumentalidade. Diferente da tutela antecipada (prevista nos artigos 273 e 461 do antigo Código de Processo Civil, hoje tutela de urgência prevista no artigo 300, do estatuto processual vigente), e da liminar em mandado de segurança, que exigem requisitos como verossimilhança, relevante fundamento jurídico, e ainda a urgência da medida, distintos do periculum in mora e do fumus boni iuris em sua intensidade.

4. A ação cautelar geralmente não comporta satisfatividade, prestando apenas para a proteção de eventuais direitos com a garantia do bem jurídico litigioso. O fumus boni iuris deve se ater à apreciação da plausibilidade dos fundamentos de mérito apontados. O periculum in mora diz respeito à probabilidade da ocorrência de fatos prejudiciais à efetividade da tutela jurisdicional, aspecto que deve ser estimado a partir de juízo de valor quanto a esses fatos se darem antes da entrega da prestação jurisdicional no processo de conhecimento ou executivo.

5. Destarte, presente a plausibilidade do direito e o periculum in mora, este ante a necessidade de a autuada efetuar o pagamento de tributo que entende indevido no valor de mais de 40 milhões de reais e, portanto, ver-se desprovida da disponibilidade imediata dos recursos, é devida a manutenção da antecipação da tutela concedida.

6. Agravo desprovido.

A melhor interpretação da Lei n.º 4.506/64 indica que a restrição contida no art. 71, parágrafo único, alínea d, é aplicável tão somente aos pagamentos de “royalties” recebidos por pessoas físicas sócias ou dirigentes de empresas, bem como aos parentes ou dependentes de sócio ou dirigente, já que não há que se falar, evidentemente, em parentes e dependentes de pessoa jurídica.

Ademais, caso a intenção do legislador fosse vincular a expressão “parentes e dependentes” exclusivamente aos dirigentes de empresas, deveria tê-lo feito expressamente, bastaria, para tanto, ter dito que não seriam dedutíveis os “royalties” pagos aos dirigentes de empresa, seus parentes e dependentes, e aos sócios. No entanto, assim não o fez, o que indica que essa não era sua intenção. Não teria sentido, inclusive, afastar a dedutibilidade de “royalties” pagos a parentes e dependentes de dirigentes e não adotar a mesma medida em relação aos parentes e dependentes de sócios.

Cumpre frisar, ainda, que se o artigo 71, parágrafo único, alínea d, da Lei n.º 4.506/64 realmente afastasse a possibilidade de dedução do pagamento de “royalties” pagos ao

sócio pessoa jurídica a norma contida no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, estaria abrangida na exclusão anterior, sendo totalmente desnecessária. E uma das regras básicas de Hermenêutica é a de que a lei não contém palavras inúteis, só estando adequada a interpretação que encontrar um significado útil e efetivo para cada expressão contida na norma.

Como inclusive já tive a oportunidade de mencionar no artigo “Carf analisa a dedutibilidade dos royalties pagos a sócios”, publicado em 1º de fevereiro de 2023, na coluna “Direto do CARF” da revista eletrônica “Consultor Jurídico” (Conjur): *“o entendimento de que a indedutibilidade das despesas com royalties somente se aplica aos sócios pessoas físicas preponderou nos Acórdãos 107-01.025 (de 22/3/94), 108-06.226 (de 14/9/00), 108-06.240 (de 15/9/00) e CSRF/01-04.629 (de 12/8/03), todos do século passado, nos quais entendeu-se que a menção a ‘sócios, pessoas físicas ou jurídicas’ teria sido uma inovação do regulamento do imposto de renda sem que haja base legal”*.

Assim sendo, a inclusão das sócias pessoas jurídicas na vedação pode ser considerada como ilegal, tal como já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

“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. (...)”

(MF/Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), Acórdão Número CSRF/01-04.629, Relator Cândido Rodrigues Neuber, Data da Sessão 12/08/2003)

Na mesma linha, merece ser citada a doutrina de Rafael Marchetti Marcondes sobre Tributação dos Royalties:

Em outras palavras o referido dispositivo (RIR/99) acabou estendendo a indedutibilidade das quantias pagas aos sócios de empresas pessoas físicas, aos sócios de empresas pessoas jurídicas. E, esse entendimento, foi endossado pelas autoridades fiscais.

No entanto, se analisando com cautela o texto do artigo 71 da Lei 4.506/1964, observa-se que, quando é dito “os royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes e dependentes”, a expressão “a seus parentes e dependentes” é ampla e está se referindo tanto aos sócios quanto aos dirigentes de empresas.

Assim, como não há que falar de parentes e dependentes em relação a pessoas jurídicas, resta claro que o artigo 71 da Lei 4.506/1964 veda, tão somente, a dedução dos pagamentos de royalties feitos a sócios pessoas físicas.

Caso a intenção do legislador fosse ter vinculado a expressão “parentes e dependentes” a apenas aos dirigentes de empresas, deveria tê-lo feito expressamente. (...)

Ademais, a vedação à dedutibilidade dos royalties pagos aos sócios, pelo simples fato de ser uma proibição, há de ser interpretada restritivamente, como aplicável somente às pessoas físicas.

E mais, considerando-se que a expressão “parentes e dependentes” está atrelada apenas aos dirigentes, e não também aos sócios das empresas, estar-se-á, sem qualquer motivo razoável, criando uma distinção indevida entre os parentes e dependentes dos dirigentes e os parentes e dependentes dos sócios. Isso porque os parentes e os dependentes de um dirigente não poderiam deduzir da base de cálculo do imposto os gastos com royalties, enquanto os parentes e dependentes de um sócio da empresa poderiam fazê-lo sem qualquer restrição legal. (...)

Se o artigo 71, parágrafo único, alínea d, da Lei 4.506/1964 considerasse indedutíveis todos os royalties pagos aos sócios de empresas, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, a norma contida no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, dessa mesma lei seria mera repetição, sendo completamente supérflua. (MARCONDES, Rafael Marchetti. A Tributação dos Royalties. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 94-98.).

Ainda merece ser destacada outra questão decorrente da indedutibilidade de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas é a definição do que deve se considerar como sócio. A indedutibilidade alcançaria tão somente o sócio com participação direta no capital social ou qualquer entidade que possua um vínculo indireto.

Nessa linha, o entendimento manifestado na Solução de Consulta Cosit nº 182/19 é de que a indedutibilidade dos royalties pagos a sócios somente alcançaria os sócios com participação direta, conforme abaixo:

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

Desse modo, o próprio entendimento da Receita Federal do Brasil manifestado por meio da referida Solução de Consulta já seria o bastante para afastar a indedutibilidade dos royalties que tenham sido pagos a outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, mas que não possuam quotas da Recorrente, o que acontece com parte das despesas que foram objeto da autuação fiscal aqui discutida.

Ainda que tenham partido do pressuposto da abrangência de sócio pessoa jurídica, nos Acórdãos 1302-002.695 (de 9/4/18), 1301-004.374 (de 11/2/20) e 1401-006.203 (de 20/9/22), entendeu-se que somente seria indedutível o royalty pago a sócio que possua participação direta no capital social da pessoa jurídica, seguindo-se o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 182/19.

Dessa forma, ao estabelecer a expressão “sócios, pessoas físicas ou jurídicas”, os Regulamentos de Imposto de Renda editados a partir de 1994 extrapolaram o conteúdo normativo da Lei n.º 4.506/64, seja por interpretação gramatical (uma vez que pessoa jurídica não possui “parentes e dependentes”), teleológica (a doutrina contemporânea à Lei n. 4.506/64 assinalava que a indedutibilidade somente alcançava os pagamentos a pessoas físicas por ser uma

regra que visava a distribuição disfarçada de lucro) e histórica (a evolução dos regulamentos do imposto de renda evidencia uma alteração de conteúdo)

Diante de todo o exposto, entendo que o artigo 71 da Lei n. 4.506/64 estabeleceu a indedutibilidade dos royalties pagos tão somente aos sócios pessoas físicas, visto que: (i) a própria redação do referido dispositivo legal se refere aos parentes e dependentes, o que somente faz sentido se estivermos nos referindo a sócios pessoas físicas; (ii) a doutrina da época demonstra que o dispositivo normativo deveria ser interpretado à luz das normas de distribuição disfarçada de lucros; (iii) os regulamentos do imposto de renda vigentes até o ano de 1994 repetiam o texto legal, sendo que somente a partir do Regulamento do Imposto de Renda de 1994 é que surgiu a expressão “pessoas físicas ou jurídicas” após o vocábulo “sócios”, o que pode ser interpretado como uma inovação regulamentar não amparada por lei; (iv) a Lei 4.506/1964 passou por dezenas de alterações legislativas em diferentes décadas (década de 60, 70, 80, 90 e de 2010), sem que houvesse acréscimo do entendimento manifestado pelas autoridades fiscais no Parecer Normativo CST 102/1975 e do texto constante dos regulamentos do imposto de renda editados desde o RIR/1994, o que mostra que o legislador tributário não quis alterar o texto original; (v) ainda que haja precedentes administrativos em sentidos diferentes, há importantes precedentes judiciais de décadas diferentes contendo a interpretação de que a indedutibilidade deve ser aplicada tão somente aos royalties pagos a sócios pessoas físicas, não alcançando os royalties pagos a sócios pessoas jurídicas.

Com relação aos pagamentos de royalties a outras empresas domiciliadas no exterior pertencentes ao grupo econômico (SAP Business Objects e SAP Sybase), vale notar que a SAP Business Objects e SAP Sybase não são controladoras diretas da recorrente.

Ante o exposto, entendo que referida alegação (I1) deve ser acatada.

O fato de que o pagamento do royalty não se daria diretamente ao sócio da Recorrente atrairia a aplicação da Solução de Consulta Cosit nº 182/19, bem como o entendimento preponderante manifestado nos Acórdãos 1302-002.695 (de 9/4/18), 1301-004.374 (de 11/2/20) e 1401-006.203 (de 20/9/22).

Assim, considerando que a própria Receita Federal do Brasil e o CARF vem manifestando entendimento de que a indedutibilidade de royalties pagos a sócios somente alcança sócios que tenha participação societária direta, não há que se falar em indedutibilidade dos pagamentos feitos a SAP Business Objects e a SAP Sybase.

Ante o exposto, entendo que referida alegação (I6) deve ser acatada.

Da dedutibilidade das despesas com licenciamento para distribuição de software

Quanto à segunda acusação, de violação à *alínea 2 do inciso "e" aplicável aos dois pagamentos*, a Recorrente sustenta que o contrato glosado trata em verdade de hipótese de licenciamento para distribuição de software, não se enquadrando na hipótese normativa indicada no TVF.

Em relação a este ponto, peço vênha para transcrever as considerações do Conselheiro Fredy Albuquerque, proferidas nos autos do processo n. 15746.721788/2021-88:

A análise de mérito consiste em identificar se os pagamentos remetidos ao exterior pela recorrente tinham natureza jurídica de royalties, os quais não são dedutíveis na apuração do lucro líquido do exercício, nos termos

da antiga redação do art. 71 da Lei 4.506/64 e do RIR/99, vigentes à época dos fatos.

Os aspectos da hipótese de incidência serão analisados isoladamente, quando abordadas as três infrações indicadas no lançamento, porém, é importante que se verifique, desde já, a real natureza jurídica dos pagamentos realizados, uma vez que todo o fundamento do lançamento baseia-se na premissa de que os pagamentos foram realizados a título de *royalties*.

São mesmo *royalties*? Essa é a pergunta a ser respondida.

No caso dos autos, há infrações relacionadas a três contratos diferentes, denominados como contrato de publicidade (infração 1), contrato de licença de comercialização (infração 2) e acordo de prestação de serviços online (infração 3), todos vinculados à área de tecnologia, seja através de plataformas digitais, seja mediante comercialização de softwares (programas de computador) no Brasil.

Para fins tributários, a Lei 4.506/64 define os critérios para o rendimento ser classificado como *royalties*, a saber:

Art. 22. Serão classificados como "*royalties*" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "*royalties*" acompanharão a classificação destes.

Verifica-se que a análise em questão, relacionada aos contratos de tecnologia trazidos no relatório fiscal, demanda considerar se a relação jurídica mantida entre as partes consagra uma das hipóteses previstas nas alíneas "c" e "d" acima transcritas, uma vez que as demais tratam de exploração de recursos vegetais e minerais, não relacionado com os fatos trazidos.

Em outras palavras, faz-se necessário verificar se a natureza jurídica dos contratos cujos pagamentos decorrem (i) do uso ou exploração de marcas ou (ii) da exploração de direitos autorais. Para tanto, deve-se analisar os contratos mantidos pelas partes, para saber a natureza dos frutos (pagamentos) deles decorrentes, através dos elementos de prova trazidos aos autos e das notas essenciais da relação jurídica mantida entre as partes envolvidas.

(...)

Sob o aspecto doutrinário, a remuneração desse tipo de relação se encaixa realmente como royalty, conforme lição de Andreza Ribeiro Fonseca, para quem, por sua natureza, os royalties configuram-se na reserva do lucro, o qual seria auferido pelo proprietário, caso o direito fosse diretamente usufruído por ele. Todavia, como há cessão do uso do direito, o proprietário reserva para si parte dos lucros que serão auferidos pelo cessionário. A essa reserva é que damos o nome de royalties. Nesse contexto, os royalties também podem se referir aos pagamentos efetuados a autores ou a detentores do direito por cada cópia do trabalho vendido, ou cada produto vendido em relação a uma patente.¹

A autora esclarece que os royalties se caracterizam como uma renda passiva, que se auferi pela permissão do uso da propriedade. O cedente dos direitos não empreende qualquer atividade para que o cedido possa utilizar-se do direito objeto da cessão, bem como não intervém na aplicação ou exploração do direito cedido, nem garante qualquer resultado. Ao contrário, o cedente apenas cede o direito para que o cessionário o utilize por sua conta e risco. O rendimento é auferido com a mera detenção do direito, sem exigir qualquer ação ativa por parte do beneficiário da renda.

Nos primeiros estudos brasileiros sobre o tema, ainda prefaciais porquanto emergentes no passado histórico brasileiro, Gilberto de Ulhôa Canto já consignava as primeiras noções que consagravam o royalty como decorrência do uso de bens imateriais ou de direitos, estando abarcados no conceito, por exemplo, os pagamentos decorrentes do licenciamento de marcas, patentes, direitos autorais, além da exploração de direitos minerários.²

Com efeito, a evolução de um entendimento mais estruturado sobre a noção de royalty vem evoluindo desde sua concepção original, advinda originalmente da expressão “royal”, nomenclatura dada à contraprestação remuneratória cobrada pela Coroa Inglesa em decorrência das concessões outorgadas aos exploradores de ouro e prata em mineradoras.³

O tema, portanto, desenvolveu-se originalmente em países de common-law, onde se consolidou sua natureza jurídica como renda passiva auferida em contrapartida do uso, fruição e exploração de determinado bem intangível, conforme relata Charl P. du Toit⁴, em análise de

¹ FONSECA, Andreza Ribeiro. A Qualificação dos Rendimentos de Assistência Técnica e Serviços Técnicos no Âmbito dos Acordos contra a Dupla Tributação Assinados pelo Brasil. Revista Direito Tributário Atual, (32), 45–62. São Paulo: Diáletica/IBDT, 2021. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/80>

² ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Royalties”, imposto sobre a renda. Distinção entre “royalties” e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. Temas de Direito Tributário. Vol. 2. Rio de Janeiro: Alba, 1964, p. 208.

³ Sobre o tema, ver: CALDERARO, Francisco R. S. Regime legal dos royalties referentes a patentes de invenção, marcas de indústria e comércio, assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes. Tecnologia, importação - exportação (obra coletiva). São Paulo: CTE, 1976, p. 87.

⁴ TOIT, Charl P. du. Beneficial ownership of royalties in bilateral tax treaties. Holanda: IBFD Publications, 1999, p. 90.

julgados de países com origem no common-law. Cite-se a pesquisa do autor em relação aos precedentes da Internal Revenue Office (Receita Federal Americana), no sentido de qualificar como tal os rendimentos auferidos passivamente pela cessão de direitos de uso de intangíveis por organizações sem fins lucrativos que têm isenção do imposto sobre a renda naquele país.

(...)

Retoma-se a solução dos questionamentos para saber (SEGUNDA QUESTÃO): considerando a legislação brasileira, pessoas jurídicas podem ser detentoras de direitos autorais ou apenas pessoas físicas? Esse é, fundamentalmente, o ponto nevrálgico dos principais debates acadêmicos e no CARF, pois exige uma análise que correlacione a legislação dos softwares com a legislação de direito autoral.

A Lei de Direitos Autorais (LDA) – Lei 9.610/98 – disciplina em seu art. 7º, inciso XII, que o software integra as obras intelectuais decorrentes das criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro. Em outros termos, é incontroverso que o software faz parte dos direitos autorais.

A lei disciplina complementarmente no §1º do citado artigo que os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis. É dizer: se a Lei de Direitos Autorais assegura aos programas de computador a natureza e o tratamento jurídicos de direito autoral, ressalta que deve ser também observada a legislação específica sobre a matéria, que, no caso, é a Lei 9.609/98 (Lei dos Softwares).

A Lei dos Softwares faz expressa correlação dos programas de computador à proteção de direito autoral, ao consignar no art. 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, observado o disposto nesta Lei.

Acerca do assunto, SÉRGIO ANDRÉ ROCHA, em artigo científico que tratou sobre a dedutibilidade de pagamentos de royalties para o exterior pelo direito de distribuição/comercialização de software, defende que o software possui, portanto, um regime jurídico especial, sendo regido por lei específica, com a aplicação subsidiária da legislação referente a direitos autorais naquilo em que a lei específica for omissa, ou que não for contraditório com o regime nesta previsto (grifou-se).⁵

Feita tal correlação, a Lei de Direitos Autorais conceitua como autor a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica (art. 11) e complementa a regulamentação do assunto também tratando das pessoas jurídicas, ao disciplinar que a proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta lei (parágrafo único).

⁵ ROCHA, Sergio André; SOARES, Romero Lobão. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 98, p. 49-68, mar./abr., p. 57.

Ocorre que a própria Lei de Direito Autorais remete os programas de computador a legislação específica, no caso, a Lei dos Softwares, como se vê do art. 7º, assim transcrito:

Art. 7º. (...)

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

E, como já visto, a Lei dos Softwares remete a proteção dos softwares às obras literárias da legislação de direitos autorais, sendo razoável concluir que os dispositivos da legislação de direito autoral será aplicável em tudo que for compatível com a legislação dos programas de computador. Assim, todos os dispositivos da Lei de Direitos Autorais que não contrariem a Lei dos Softwares e que sejam com ela compatível devem ter aplicação para proteção dos respectivos direitos.

Consideradas tais premissas epistemológicas de fundamental importância, deve-se ressaltar que, apesar do caput do art. 11 da Lei de Direitos Autorais tratar como autor as pessoas físicas que desenvolvem softwares, seu parágrafo único remete aos casos em que o direito autoral também poderá ser estendido às pessoas jurídicas, nos termos daquela própria lei.

A leitura isolada do dispositivo legal torna o debate insuficiente, seja porque não se analisam os demais dispositivos legais, seja porque demonstra desconhecimento do processo intelectual coletivo que envolve uma comunhão de esforços de inúmeros desenvolvedores, equipes e processos empresariais para se chegar ao resultado final de conclusão de um software, especialmente o de jogos de videogame, cuja complexidade demanda um verdadeiro exército de colaboradores e desenvolvedores.

Ficar preso à interpretação literal e pouco esclarecedora do caput do art. 11 da Lei de Direitos Autorais fará o intérprete chegar à conclusão óbvia de que nenhum jogo de videogame atual terá a proteção de direitos autorais, pois nenhum deles atualmente é desenvolvido individualmente por pessoas físicas, mas passam por complexas estruturas e equipes de trabalho liderados coletivamente desenvolvidas por jurídicas.

E por que é importante conhecer isso? Porque a legislação de direito autoral (Lei de Direitos Autorais) estabelece objetivamente a proteção de direito autoral dos construtores de OBRA COLETIVA, assim consideradas 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, a saber:

Art. 5º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

VIII - obra:

h) coletiva - 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;

É o caso verdadeiro dos softwares, notadamente os complexos jogos de videogames – e o argumento é o mesmo para os softwares de computadores, igualmente criados por vastas equipes de desenvolvedores e programadores –, onde há uma obra coletiva gestada pela participação de diferentes autores.

(...)

Mais ainda: o parágrafo único do artigo 11 da mesma LDA determina que a proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.

E também: o § 1º do artigo 7º igualmente estabelece que os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.

Por fim: tudo perfeitamente compatível com a Lei dos Softwares, que fecha o ciclo interpretativo sobre o assunto e protege o direito autoral de programas de computador ao consignar no art. 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, observado o disposto nesta Lei.

A natureza jurídica dos softwares como obras coletivas, protegidas tanto por iniciativa de pessoas físicas quanto jurídicas à luz do direito autoral encontra eco na doutrina de ANTÔNIO CARLOS MORATO, que traz lúcidos esclarecimentos sobre os esforços que envolvem obras coletivas, traçando as seguintes premissas:

Em tal contexto, podemos comparar a pessoa jurídica (ou física) que organizou a obra coletiva ao regente de uma orquestra, situação em que o conjunto indivisível da obra seria considerado oriundo de uma titularidade originária (e, portanto, de uma criação), ao passo que os solistas que se destacassem do conjunto seriam as participações individuais (e, portanto, obras individuais inseridas em obra coletiva, mas a ela interligadas), que têm direitos amparados tanto por norma constitucional (art. 5º, XXVIII, a) quanto por norma infraconstitucional (art. 5º, VIII, h, da Lei n. 9.610/1998).⁶

O autor, cuja tese de doutorado tratou da “Do direito do autor em obra coletiva”⁷, defende a existência da obra coletiva quando não é possível individualizar a contribuição de cada desenvolvedor. Assim, as obras coletivas de autoria da pessoa jurídica seriam decorrentes do esforço do grupo de pessoas que a constroem sob a tutela objetiva da pessoa jurídica (assim denominada “autoria objetiva”), enquanto as criações coletivas ou

⁶ MORATO, Antonio Carlos. Os direitos autorais na Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: a obra coletiva e a titularidade originária decorrente da organização da obra. R. Fac. Dir. Univ. São Paulo, v. 109, p. 109 – 128, jan./dez. 2014, p. 117.

⁷ Tese que deu origem ao livro por ele publicado e que trata do tema. Ver: MORATO, Antonio Carlos. Direito de autor em obra coletiva. São Paulo: Saraiva, 2007.

individuais que sejam fruto do esforço individualmente identificável de autores específicos atrairiam a proteção subjetiva de tais iniciativas (assim denominada “autoria subjetiva”).

De toda forma, o doutrinador propugna que o ordenamento jurídico assegura a proteção da obra coletiva tanto para pessoas físicas quanto jurídicas, dependendo do contexto em que são criadas. Em lúcida passagem, assim conclui:

“... mantemos nosso conceito de que há a autoria da pessoa jurídica por nós denominada de “objetiva” (reconhecida pela sociedade como tal e tendo seu nome ligado à obra) em oposição às pessoas físicas que teriam a autoria subjetiva (porque estas contam não-só com o reconhecimento da sociedade, mas também com a percepção própria da pessoa física quanto à consciência de criação da obra).

Fundamos nosso entendimento na Constituição Federal (art. 5º, X que admite os direitos da personalidade das “pessoas” sem distingui-la em físicas e jurídicas como ocorre em outros dispositivos), na Lei de Direitos Autorais (art. 5º, VIII, “h” em conjunto com o art. 11, parágrafo único) e no Código Civil (art. 52), todos mencionados anteriormente e que autorizam (ao lado da interpretação análoga da Súmula n. 227 do Superior Tribunal de Justiça que reconhece a “honra objetiva” das pessoas jurídicas) a interpretação que adotamos quanto aos direitos da personalidade da pessoa jurídica (entre os quais os direitos morais de autor que inclui o direito de paternidade sobre a obra criada).

Além disso, há a prevalência da teoria da realidade técnica (no sentido de uma técnica utilizada pelo legislador para criar a pessoa jurídica) no Direito Civil contemporâneo para explicar a existência da pessoa jurídica, já que se esta fosse considerada como uma ficção o Estado também seria considerado como tal, assim como as normas por ele criadas, o que não parece adequado em nossa concepção e na dos que defendem a pessoa jurídica como uma realidade.

Observe que o ordenamento jurídico claramente contempla a proteção autoral de pessoas jurídicas que titularizam obras coletivas, dentre elas, os softwares de quaisquer natureza, inclusive aqueles relacionados a jogos de videogame dos quais cuidam os autos, conforme previsão do art. 5º, VIII, h, da Lei de Direitos Autorais, aliada aos demais fundamentos indicados neste voto.

Nesses termos, fica respondida a SEGUNDA QUESTÃO⁸: sim, pessoas jurídicas podem ser titulares de direitos autorais, conquanto desenvolvam sob a sua tutela e iniciativa obra coletiva que se enquadre nos termos do art. 5º, VIII, h, da Lei de Direitos Autorais, dentre elas, o desenvolvimento de softwares de qualquer natureza, inclusive, jogos de videogame e computadores.

⁸ SEGUNDA QUESTÃO: Considerando a legislação brasileira, pessoas jurídicas podem ser detentoras de direitos autorais ou apenas pessoas físicas?

Tal entendimento leva à conclusão de que, ainda que o contrato objeto dos autos descreva a remessa de pagamentos ao exterior a título de royalty, destinado à empresa controladora da contribuinte recorrente, tem-se que o art. 22, alínea “d”, da Lei 4.506/64, afasta os reflexos tributários de sua classificação como royalty, pois trata de exploração de direitos autorais percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

É dizer: para fins tributários, a Lei 4.506/64 afasta a natureza jurídica de royalty o pagamento decorrente de remuneração a titular de obra autoral individual ou coletiva sediado no exterior, pela exploração dos direitos autorais a ela referentes.

E, assim, como o caso dos autos (para fins tributários) não se enquadra na categoria jurídica de royalty, não será aplicável a vedação do art. 71 da própria Lei 4.506/64, que veda dedução de despesas dessa natureza, mas já se viu que a exploração de direitos autorais – dentre eles os softwares – não se enquadram como tal, conforme redação à época vigente:

(...)

Observe-se que a regulamentação acima impõe limites para a dedutibilidade de remessas ao exterior em contraprestação a dispêndios categorizados como royalties para fins tributários. É dizer: primeiro é necessário avaliar se o pagamento assume tal feição – consideradas as regras fiscais – e, segundo, se for alcançado pelo status jurídico fiscal de royalty, avalia-se se as vedações a ele pertinentes, acima indicados, impedem a dedução da despesa (pagamento a sócios ou dirigentes de empresa ou, uso de marcas de indústrias ou de comércio).

Porém, a meu juízo, o caso dos autos trata de exploração de direito autoral de obra coletiva (software), cujos pagamentos remetidos ao exterior remuneram o próprio titular da obra, a companhia residente no exterior que centraliza os direitos autorais em questão, portanto, nos termos da alínea “d” do art. 22 da Lei 4.506/64, não são royalties em termos fiscais!

Colhe-se da lição doutrinária de SÉRGIO ANDRÉ ROCHA conclusões semelhantes a que se aponta, no sentido que:

Considerando os comentários acima, e voltando à análise da caracterização dos pagamentos pelo direito de distribuição e comercialização de programas de computador, reiteramos que teríamos as seguintes situações:

i. No caso de pagamento pelo direito de comercialização de software, feito para pessoa física ou jurídica criadora do programa de computador, o mesmo não seria qualificado como royalty. Este tipo de pagamento,

⁹ 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.

quando feito à parte relacionada ou a beneficiário localizado em país com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, estará sujeito ao controle com base nas regras de preços de transferência.

ii. Por outro lado, quando o pagamento for feito para pessoa física ou jurídica que não seja o desenvolvedor do programa de computador, tal pagamento será qualificado como royalty. Nesses casos serão aplicáveis as regras de restrição de dedutibilidade previstas na legislação do Imposto de Renda, comentadas a seguir.¹⁰

Inaplicável, portanto, quaisquer hipóteses normativas que impedem a dedução da despesa como tal. A glosa é assim indevida, razão pela qual deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto.

E, para esclarecimentos adicionais das razões de decidir, responde-se à TERCEIRA QUESTÃO objeto deste arrazoador: Caso as pessoas jurídicas não possam ser titulares de direitos autorais, poderia a administração tributária atribuir a infração relacionada à alínea “d” acima transcrita, que trata de exploração de direitos autorais?

Ainda que se entendesse que somente as pessoas físicas seriam titulares de direitos autorais – argumento afastado pelos fundamentos já demonstrados –, ainda assim a autuação deveria ser desconstituída, porque fundada na pretensa exploração de direitos autorais, tese que a própria administração tributária não acata.

O auto de infração teria que apontar fundamento diverso, mas não é possível realizar a glosa da despesa em razão da exploração de direito autoral, porquanto pretensamente indedutível e, ao mesmo tempo, arguir que a pessoa jurídica não é titular de direitos autorais.

Seria um argumento cíclico infinito e contraditório, portanto, caso a resposta à SEGUNDA QUESTÃO não solucionasse o assunto – e soluciona, a meu juízo –, a resposta à TERCEIRA QUESTÃO a resolveria, mas a mesma é aqui tratada como obter dictum argumentativo complementar.

Embora longo, entendo pertinente a transcrição do excerto acima, pois expõe com clareza que a contraprestação pelos contratos de licenciamento de distribuição de software, como no caso concreto, podem ser enquadrados como pagamento por direitos autorais, e dois que pessoas jurídicas podem ser consideradas autoras para fins de excepcionalidade de que trata o art. 71, parágrafo único, alínea e, 2.

Com efeito, ao analisar as cópias dos contratos juntadas aos autos, entendi que se trata de licenciamento de distribuição de software, conforme apregoa a recorrente, e pago ao autor da obra, de forma que deve ser revertida a glosa.

Da dedutibilidade das despesas com prestação de serviços técnicos

¹⁰ ROCHA, Sergio André; SOARES, Romero Lobão. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 98, p. 49-68, mar./abr., p. 62.

Quanto aos levantamentos I2 e I3 que se referem aos pagamentos pela prestação de serviços técnicos (assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes) efetuados em benefício de empresas domiciliadas no exterior, verifica-se que a indedutibilidade decorre de presunção legal de que as despesas referentes aos pagamentos de direitos, aluguéis e serviços técnicos aos próprios sócios, ou a pessoas a eles ligadas não constituem despesas necessárias aos meios de produção da empresa, configurando a distribuição disfarçada de lucro, com fundamento no artigo 52, incisos “a” e “b”, e parágrafo único, inciso “b”, da Lei 4.506/1964, no artigo 12, § 3º, da Lei 4.131/1962 e no artigo 354, inciso I e II, parágrafo 1º e parágrafo 2º, inciso II, do RIR/99:

“Art. 354. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52):

I - constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil;

II - corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao País, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;

III - o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda, de conformidade com a legislação específica.

§ 1º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais cinco anos por autorização do Conselho Monetário Nacional (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 3º).

§ 2º Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52, parágrafo único):

I - pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

II - pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

§ 3º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, 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).”

Sobre tais itens, a DRJ entendeu pela manutenção da glosa pelos seguintes fundamentos:

Defendeu a Impugnante que os serviços contratados não são técnicos e de assistência técnica, menos ainda de assistência administrativa e assemelhados, pois, estes exigiriam a transferência de tecnologia, o que não ocorre no caso. O escopo dos serviços abrangia as atividades de consultoria, treinamento, usuais de gerenciamento da impugnante que não ensejam a transferência de tecnologia, como provam as certidões negativas do INPI.

Verificando os contratos constantes do processo pode-se constatar a previsão de prestação de serviços técnicos relacionados aos produtos licenciados, dentre outros, na cláusula 03, às fls. 2.396, na cláusula 4.1, às fls. 2.598, e na cláusula 07, às fls. 2.600, a título de indicação para consulta.

Quanto aos serviços técnicos prestados pela matriz SAP AG e subsidiárias do grupo econômico no exterior, não paira dúvida, convence-me pelas cláusulas supracitadas. Necessário, no entanto, verificar os argumentos de ausência de transferência de tecnologia e de averbação no INPI e Bacen, à luz da legislação aplicável ao IRPJ e CSLL, como justificativa para a dedutibilidade.

(...)

Diferentemente do que exige a CIDE-RE (Lei nº 10.168/2000) não se exige na legislação de regência do IRPJ a constatação de transferência de tecnologia para considerar indedutíveis as despesas com assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante. Os artigos 354 e 355 do RIR, acima transcritos, juntamente com os dispositivos legais por eles regulamentados dispõem sobre alguns requisitos para dedutibilidade e algumas situações de vedação, mas não exigem a transferência de tecnologia.

A impugnante construiu uma tese de que a glosa se deu pela transferência de tecnologia, e de que a comprovação da sua inoccorrência seria pela ausência de averbação no INPI, para tanto juntou documentos que seriam certidões do instituto.

Ocorre que, primeiro, os documentos juntados pela Impugnante, em que pese mencionarem a impossibilidade de averbação, não permitem vinculá-los a quaisquer dos contratos trazidos aos autos; segundo, ao contrário do que defendeu a Impugnante, o § 3º do artigo 355 do RIR, permite compreender que, somente para os casos em que os serviços envolvam transferência de tecnologia é exigida a averbação do contrato no INPI.

Ademais, ainda que os contratos não tratassem de transferência de tecnologia e, portanto, não pudessem ser registrados no INPI, consoante o disposto no artigo 11 da Lei nº 9.609/98, ainda assim, a Impugnante não poderia deduzir as despesas, em razão da ausência de outros requisitos, como a falta de registro dos contratos no Banco Central (artigo 354, I do RIR), e a inobservância do prazo de 05 anos para realizar a dedução (artigo 354, § 1º do RIR).

Faz-se aqui registrar que a Impugnante não apresentou contestação expressa para a imputação de inobservância do prazo quinquenal de dedução, contado do funcionamento da empresa ou de introdução do processo especial de produção, de modo que se trata de matéria não impugnada nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Por fim, a Autoridade Tributária constatou que os serviços de suporte técnico foram prestados por sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantém, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto, de modo que não poderia, também por este requisito, deduzir as referidas despesas na apuração do lucro tributável e da base de cálculo da CSLL.

Não sendo passível de averbação o contrato no INPI, nem havendo registro no Bacen, a Impugnante não pode deduzir as despesas com pagamentos pela prestação de serviços técnicos por controladora no exterior, aproveitando a exceção contida no § 3º, do artigo 354 do RIR.

Vejamos ainda o que dispõe o art. 355 do RIR/99:

Art.355.As somas das quantias devidas 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, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

§1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, §1º).

§2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

§3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial-INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996.

Sobre este ponto, a Recorrente apresentou certidões negativas de averbação, expedidas pelo INPI (Consultas INPI n.ºs 0810/2002, 059/2005, 738/2009, 739/2009, 740/2009, 741/2009, 742/2009, 743/2009, 965/2009 – vide docs. n.ºs 15 a 23 da Impugnação), bem como cópias dos requerimentos apresentados ao INPI acompanhados dos respectivos contratos de prestação de serviços objeto da autuação, bem como das certidões negativas de averbação correspondentes a cada um de tais requerimentos (docs. n.º 2 a 10), dos quais se extrai claramente que as certidões negativas de averbação juntadas como documentos n.ºs 15 a 23 da Impugnação são relativas aos contratos juntados como documentos n.ºs 6 a 14 da Impugnação.

Tais documentos demonstram a impossibilidade prática de averbação do contrato no INPI que afasta, em meu entender a aplicação do art. 355 supra ao caso concreto.

Por mais que o contribuinte tenha se esforçado (e documentado este esforço), não houve como cumprir o previsto do artigo 355 do RIR/99.

Vale notar que tal cuidado por parte do Recorrente nem seria necessário considerando que o objeto do presente processo diz respeito tão somente à dedutibilidade das despesas com serviços.

Isto porque, havendo ou não transferência de tecnologia, o fato é que a questão que se coloca aqui é se toda assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, pressupõe transferência de tecnologia ou se há assistência técnica sem transferência de tecnologia.

E assim sendo, entendo inaplicável a limitação de que trata o art. 354 do RIR/99, aplicando-se exclusivamente ao caso a regra geral do art. 299 do RIR/99, que se ampara no artigo 47 da Lei n. 4.506/64.

Vale notar que o artigo 47 da Lei n. 4.506/64 estatui uma regra geral de dedutibilidade de despesas, pela qual são operacionais e dedutíveis as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

A partir do referido dispositivo legal, Ricardo Mariz de Oliveira assevera que os critérios para que uma despesa seja classificada como dedutível são os seguintes: (i) não serem custos; (ii) serem despesas necessárias; (iii) serem comprovadas e escrituradas; (iv) serem deduzidas no período-base competente¹¹.

Ao comentar o então vigente artigo 299 do RIR/99, dispositivo normativo lastreado no artigo 47 da Lei n. 4.506/64, Noé Winkler acentuava a grande subjetividade presente no conceito de despesas necessárias, o que ocorreria até pelo fato de que inexistia ainda que a título exemplificativo uma lista das despesas desnecessárias¹².

Ricardo Mariz de Oliveira pondera que o conceito de necessidade deve ser estabelecido de forma objetiva, evitando interpretações subjetivas, que pode variar de indivíduo para indivíduo¹³. Nesse sentido, o referido autor propõe que a necessidade de uma despesa não deve ser entendida à luz da característica de obrigatoriedade ou compulsoriedade, mas sim identificando se ela é inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha¹⁴.

¹¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. Vol. 1. São Paulo: IBDT, 2020. p. 827-910.

¹² WINKLER, Noé. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 430.

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. RT Informa n. 241/242, 1980.

¹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. RT Informa n. 241/242, 1980.

Em sentido oposto, a despesa não é necessária quando decorrer de ato de liberalidade, mas esta não deve ser entendida no sentido de espontaneidade, mas no sentido de ato de favor, estranho aos objetivos sociais¹⁵.

Em outras palavras, não são necessárias (e não deveriam ser assumidas pela empresa) as despesas que não estejam ligadas, vinculadas, relacionadas ou não sejam inerentes ou pertinentes à pessoa jurídica às suas atividades empresariais¹⁶.

Ricardo Mariz de Oliveira aponta que o critério da necessidade não se relaciona com a existência de algo melhor ou mais barato, ou algo que não deveria ser feito, mas uma necessidade de manutenção da fonte produtora¹⁷.

Ao tratar do conceito de liberalidade para fins de responsabilização dos administradores, Trajano de Miranda Valverde acentua que atos de liberalidade são os que diminuem o patrimônio social sem que tragam para a sociedade nenhum benefício ou vantagem de ordem econômica¹⁸. De igual forma, Modesto Carvalhosa pondera que os atos de liberalidade constituem fraude à lei e a sua antijuridicidade decorre da redução do patrimônio social ou a prática de negócios que impeça o crescimento imediato ou mediato deste patrimônio¹⁹.

Mais uma vez, há certa aproximação entre o conceito de despesa não necessária e o conceito de despesa praticada com liberalidade, que seria aquela passível de indedutibilidade e de responsabilização do administrador.

Nesse sentido, é interessante mencionar que Fran Martins afirma que os administradores prejudicam os acionistas e por isso devem responder aos prejuízos quando praticam atos de liberalidade à custa da companhia, no entanto, nos termos do artigo 154, §4º, da Lei n. 6.404/76 pode ser autorizada a prática de atos gratuitos razoáveis diante das responsabilidades sociais da empresa, entendidos tais atos como aqueles de pequeno valor bem como aqueles capazes de ser justificados em benefícios do empregado ou da comunidade de que participe a empresa. Como exemplo, o referido autor cita gastos com natal dos filhos dos empregados, distribuição de brindes e contribuições para campanhas de interesse público²⁰.

Sampaio de Lacerda destaca também que há atos que são aparentemente gratuitos, no entanto, são passíveis de gerar negócios vantajosos para a companhia no futuro, tais como o pagamento de bolsas de estudos e contribuições a entidades científicas²¹.

Por estas razões, o conceito de liberalidade a ser utilizado para determinação se uma despesa é necessária ou não para fins de apuração do IRPJ é aquele da legislação societária, que não está vinculado ao fato de uma despesa não ser obrigatória, mas sim de uma despesa ser incorrida de forma estranha aos interesses da companhia, situação na qual a despesa será indedutível, assim como será passível de gerar responsabilização patrimonial dos administradores.

¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. RT Informa n. 241/242, 1980.

¹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Dedutibilidade de Despesas (O que é despesa necessária?)*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 463-465.

¹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Dedutibilidade de Despesas (O que é despesa necessária?)*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 463-465.

¹⁸ VALVERDE, Trajano de Miranda. *Sociedades por Ações*. Vol. II. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959. p. 322.

¹⁹ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 402.

²⁰ MARTINS, Fran. *Comentários à Lei das S.A.* Vol. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 373

²¹ LACERDA, J. C. Sampaio de. *Comentários à Lei das S.A.* Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 193.

No caso concreto, não tenho dúvidas de que as despesas com prestação de serviços técnicos se enquadram como necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, sendo totalmente congruentes com as atividades da entidade e, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ.

Outras questões residuais

Caso vencido, quanto às alegações subsidiárias, afasto desde logo as alegações quanto à confiscatoriedade da multa, por força da súmula CARF n. 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Da mesma forma, não cabe a alegação de inaplicabilidade da taxa Selic, conforme dispõe Súmula CARF n. 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Tampouco merece acolhimento a alegação de inaplicabilidade da taxa Selic sobre a multa de ofício em conformidade com a Súmula CARF n. 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Da dedutibilidade com royalties para fins de CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) foi instituída pela Lei n. 7.689/88, havendo previsão expressa na referida lei de que o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, sofrerá alguns ajustes para se chegar à base de cálculo da CSLL.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

Como se observa, não há qualquer menção nos referidos ajustes às despesas com royalties.

Muitas vezes o artigo 57 da Lei 8.981/95 é utilizado como fundamento para que uma determinada disposição de indedutibilidade na base de cálculo do IRPJ também seja aplicável para a CSLL. Nessa linha, é importante analisar o referido dispositivo:

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.

Todavia, a partir da leitura do referido artigo só é possível inferir que as normas de apuração e de pagamento devem ser as mesmas.

Em outras palavras, se o contribuinte está no Lucro Presumido para fins de IRPJ, também estará no Lucro Presumido para fins de CSLL. Por sua vez, se o contribuinte está no Lucro Real para fins de IRPJ, também apurará pela mesma metodologia para fins de CSLL.

Não há nenhuma identidade de bases de cálculo por conta do referido dispositivo tanto que há o seguinte excerto: “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”, o que denota que as bases de cálculo não estão sendo reguladas pelo mencionado artigo.

O disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95 também foi repetido em atos infralegais, ainda que com pequenas distinções, conforme abaixo:

Instrução Normativa SRF n. 93/97

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda** das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei No 9.430, de 1996.

Instrução Normativa SRF n. 390/04

Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, **aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ** e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à

cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.**

Instrução Normativa RFB n. 1700/17

Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, **aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ** e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.**

Com exceção da Instrução Normativa n. 93/97, as demais instruções normativas estabelecem expressamente que ainda que haja igualdade nas normas de apuração e pagamento do IRPJ e da CSLL, são mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Hiromi Higuchi assinala que a falta da expressão “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL” na redação da Instrução Normativa SRF 93/97 fez com que vários autos de infração fossem indevidamente lavrados, conforme segue:

Aquela omissão levou o fisco a lavrar, indevidamente, inúmeros autos de infração, ao considerar como indedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL os custos e as despesas indedutíveis, exclusivamente na apuração do lucro real.

O 1º Conselho de Contribuintes vem decidindo que somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributo, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal (ac. nº 101-92.553/99 no DOU 26-05-99, 101-94.286/2003 no DOU de 22-09-03 e 107-07.315/2003 no DOU de 10-03-03) (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas. 37ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2012. p. 818).

Felizmente, tal ponto foi corrigido nas instruções normativas anteriores que foram mais fieis ao texto do artigo 57 da Lei 8.981/95, sem que com isso tenham acabado as autuações fiscais relativas ao tema.

Um outro dispositivo legal comumente utilizado como fundamento para que as despesas não necessárias venham a ser considerada como indedutíveis na base de cálculo da CSLL é o artigo 13 da Lei n. 9.249/95, cujo teor é o seguinte:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, **são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506,** de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência

privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

É interessante notar que o referido artigo se refere às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL visto que expressamente assinala que: “para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções”.

Aqui sim temos um dispositivo que não é exclusivo do IRPJ e se aplica também à CSLL.

Cumpramos notar que não há indedutibilidade das despesas com royalties ao longo dos incisos do artigo 13 da Lei n. 9.249/95, de forma que a base legal para a indedutibilidade de tais despesas para fins de IRPJ continua sendo o artigo 47 da Lei n. 4.506/64.

Há quem interprete que o caput do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 implica a aplicação das indedutibilidades previstas no artigo 47 da Lei n. 4.506/64, uma vez que o artigo 13 da Lei n. 9.249/95 menciona que “são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964”.

Não me parece que essa menção de que as indedutibilidades previstas no artigo 13 da Lei n. 9.249/95 sejam independentes daquelas previstas no artigo 47 da Lei n. 4.506/64 tenha o intuito e muito menos a consequência de tornar indedutíveis para a CSLL as despesas não necessárias.

Assim, me parece forçoso interpretar que essa menção de que as indedutibilidades são independentes tenha o condão de igualar a indedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no que tange às despesas não necessárias.

Ao se debruçar sobre o tema, Edmar Andrade Oliveira Filho assevera que não é possível fazer uma interpretação extensiva do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 para igualar as bases

de cálculo do IRPJ e da CSLL e tampouco tirar tais conclusões do já citado artigo 57 da Lei n. 8.981/95, conforme segue:

O fato é que o art. 13 da Lei nº 9.249/95 não chegou ao extremo de dizer que toda e qualquer parcela que a lei considera dedutível na determinação do lucro real também o será para fins de CSLL. (...)

E nem se diga que a extensão está autorizada pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95, segundo o qual “aplica-se à contribuição social sobre o lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei”. **Este preceito normativo tem duas finalidades. Em primeiro lugar, prescreve as mesmas normas sob a apuração e pagamento e, em segundo lugar, exclui da equiparação a determinação da base de cálculo; desse modo, essa regra exclui a equiparação suscitada.** (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 649)

Dessa forma, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL podem ter uma série de diferenças a depender da vontade do legislador. Nos casos de indedutibilidade previstas para o IRPJ em leis anteriores à própria instituição da CSLL, é fundamental que o legislador tributário faça a análise do que ele considerará indedutível para fins de cálculo da CSLL e deixe isso de forma explícita na lei. Foi exatamente essa análise feita quando da elaboração de Lei n. 7.689/88, que trouxe uma série de ajustes expressos ao lucro contábil para fins de apuração da CSLL.

Nas leis posteriores à instituição da CSLL, quando o legislador tributário desejava que uma determinada despesa fosse indedutível tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, ele deve deixar isso transcrito na lei de modo explícito, sob pena de a indedutibilidade ser aplicável tão somente ao tributo que ela especifica.

É importante ressaltar que a própria Receita Federal do Brasil manifesta o entendimento de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas. Nesse sentido, é possível observar os Anexos I (adições) e II (exclusões) da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, onde há inclusive colunas especificando se um determinado ajuste é aplicável somente ao IRPJ ou a ambos (IRPJ e CSLL).

A título de ilustração, trago aqui inclusive trecho no Anexo I da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, para fins de demonstrar que não há identidade de bases e isso é admitido pela própria Administração Tributária, conforme abaixo:

ANEXO I
TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO
(Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.)

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN	Controle na Parte B? (*)	Adição ou Exclusão na Relação a(*)
A.001	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	O saldo devedor existente na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014, na conta de ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, a ser adicionado no período de apuração em que for reclassificado para o resultado como despesa.	Sim	Sim	Art. 291 e art. 309-A, §§ 1º e 2º	Sim (C)	-
A.002	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	O valor calculado pela divisão da diferença negativa a que se refere o inciso IV do caput do art. 69 da Lei nº 12.973, de 2014, pelo prazo restante, em meses, de vigência do contrato, multiplicado pelo número de meses do período de apuração, no caso de contrato de concessão de serviços públicos vigente na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei.	Sim	Sim	Arts. 291 e 305, inciso IV	Sim (C)	-
A.003	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença positiva entre valores de ativo de que trata o caput do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei, caso não tenha sido evidenciada por Subconta - Não Controlada contabilmente em subconta vinculada ao ativo.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, caput, e art. 307, § 2º	Não	-
A.004	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença positiva entre valores de ativo de que trata o caput do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada à medida da Diferença Positiva de realização do ativo, caso tenha sido evidenciada contabilmente em subconta - Controlada por subconta a ele vinculada.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, caput, art. 295 e art. 307, caput e § 1º	Não	-
A.005	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença negativa entre valores de passivo de que trata o parágrafo único do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei, caso não tenha sido evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao Passivo - Não Controlada por subconta.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, parágrafo único e art. 307, § 2º	Não	-
A.006	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença negativa entre valores de passivo de que trata o parágrafo único do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada à medida da baixa ou liquidação do passivo, caso tenha sido evidenciada contabilmente em subconta a ele vinculada.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, parágrafo único, art. 296 e art. 307, caput e § 1º	Não	-

Nota-se que há uma coluna denominada “aplica-se ao IRPJ?”, assim como uma coluna “aplica-se à CSLL?”.

O fato de constar em uma Instrução Normativa como ajuste no IRPJ ou tanto no IRPJ quanto na CSLL não é garantia de que tal posicionamento esteja correto, é apenas um indicativo do posicionamento da Administração Tributária.

No que tange à dedutibilidade das despesas com royalties na base da CSLL, vale destacar que nos Acórdãos 9101-003.062 (de 13/9/17), 9101-003.063 (de 13/9/17), 9101-003.342 (de 17/1/18), 1302-003.088 (de 18/09/18), 1301-004.374 (de 11/2/20) e 1301-006.179 (de 17/11/22), decidiu-se no sentido de que a restrição de indedutibilidade dos royalties pagos a sócios não se aplicaria à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) por falta de previsão legal, havendo inclusive previsão de sua não adição à base da CSLL no Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700/17.

Embora fossem anteriores à edição da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, nos Acórdãos 1201-001.407 (de 6/4/16) e 1201-002.030 (de 23/2/18), decidiu-se pela dedutibilidade dos royalties pagos a sócios para fins de cálculo da CSLL, sendo que não havia nesses casos autuação de IRPJ.

Em conclusão, não me parece haver base legal para a indedutibilidade de despesas com royalties na base de cálculo da CSLL. Os dispositivos legais normalmente citados como fundamento para tal indedutibilidade apenas informam que os regimes de apuração devem ser o mesmo, mas também preveem que devem ser mantidas as bases de cálculo previstas na legislação específica de cada um dos tributos.

Em complemento a todos estes argumentos, consta expressamente no Anexo I da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 que não há indedutibilidade das despesas com royalties na base da CSLL, conforme abaixo:

A.186	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 indedutíveis 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 ao 88	Não	-
-------	--	--	-----	-----	----------------	-----	---

E para deixar tal questão ainda mais explícita, cumpre notar que se trata de questão sumulada nos termos da Súmula CARF n. 117:

Súmula CARF nº 117

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

A indedutibilidade de despesas com "royalties" prevista no art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, voto pela dedutibilidade das despesas com royalties para fins de apuração da CSLL.

Conclusões

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, redator designado.

O Colegiado acompanhou o voto do Ilustre Relator no sentido de exonerar a parcela da exigência tributária de IRPJ e CSLL relativa: aos pagamentos por serviços técnicos prestados pela matriz alemã SAP AG (infração I.2); aos pagamentos por serviços técnicos prestados por subsidiárias e empresas do próprio grupo econômico, domiciliadas no exterior (infração I.3); aos pagamentos pela licença de uso e distribuição de software com transferência da respectiva tecnologia, a empresas domiciliadas no exterior pertencentes ao grupo econômico (infração I.6).

O Colegiado também acompanhou o voto do Relator no sentido de exonerar a parcela da exigência tributária de CSLL relativa aos pagamentos pela licença de uso e distribuição de software, com transferência da respectiva tecnologia, à matriz alemã, SAP AG (infração I.1). Contudo, prevaleceu o entendimento de que deve ser mantida a exigência de IRPJ sobre essa mesma infração, ao contrário do entendimento do Relator. Desta feita, coube a mim a redação do necessário voto vencedor.

Conforme foi apontado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 143), a infração I.1 está assim configurada:

Refere-se a parcela do IRPJ apurado pela fiscalização, que não foi recolhida nem declarada pelo sujeito passivo, que resulta da glosa de despesas utilizadas pelo sujeito passivo na apuração do lucro tributável, então consideradas indedutíveis pela fiscalização, referentes aos pagamentos da licença de uso e distribuição de software efetuados em benefício da matriz alemã, SAP AG, domiciliada no exterior.

A operação enquadra-se em duas hipóteses de indedutibilidade de despesas, ambas previstas no parágrafo único, do artigo 71, da Lei 4506/1964. São elas: a hipótese do inciso "d", pois os pagamentos referem-se a royalties pagos à sócio, e concomitantemente, a hipótese da alínea 2 do inciso "e", pois também se referem a royalties pelo uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação e desenvolvimento de software e pelo uso da marca SAP, pagos à pessoa com domicílio no exterior, que mantém o controle do capital com direito a voto.

Ambos dispositivos legais estão regulamentados atualmente pelo artigo 353 do Decreto 3000/1999, respectivamente pelo inciso I, e pela alínea "b" do inciso III.

A indedutibilidade decorre da presunção legal de que despesas referentes a pagamentos de direitos, aluguéis e serviços técnicos (como, por exemplo, consultoria), aos próprios sócios, ou a pessoas a eles ligadas não constituem despesas necessárias aos meios de produção da empresa configurando por excelência, distribuição disfarçada de lucro.

Os documentos probatórios são:

- Cópias dos contratos de prestação de serviços mútuos entre o sujeito passivo e a matriz alemã, SAP AG, datados de março de 2001 e setembro de 2008 extraídos respectivamente dos processos 19515.000762/2006-38 e 16643.000114/2010-12;
- Cópia do contrato de prestação de serviços mútuos entre o sujeito passivo e a matriz alemã, SAP AG, com vigência de 1 ano a partir de 01/01/2005, com prorrogação anual automática (a menos que uma das partes o rescinda), apresentado pela fiscalizada na resposta ao TIF 2;
- Informações constantes das DIPJ 2012 e 2013, fichas 32 e 33.

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte afasta essa tributação defendendo que os pagamentos apontados são devidos a “contratos de distribuição de softwares”, o que não se confundiria com o pagamento de *royalties*. Adicionalmente, defende que o dispositivo legal que fundamenta o lançamento tributário (artigo 71 da Lei nº 4.506/1964) aplica-se apenas a pessoas físicas e que o artigo 353 do RIR/99 feriu a legalidade quando estendeu o alcance desse dispositivo legal para as pessoas jurídicas. Por fim, o recorrente defende que *royalty* e *direitos autorais* são figuras distintas com tratamentos tributários distintos.

O Ilustre Relator afastou a alegação do recorrente de que os pagamentos em análise, por estarem atrelados a um contrato de “distribuição de software”, não teriam natureza de *royalty*. Nessa parte, o Relator também foi acompanhado pelos demais Conselheiros. Assim, ficou estabelecida a natureza de *royalty* para os pagamentos em tela.

Todavia, o Ilustre Relator corroborou o entendimento da defesa de que o artigo 71 da Lei nº 4.506/1964, quando determina a indedutibilidade de *royalties* pagos a sócio, seria aplicável apenas quando o sócio é pessoa física, votando por exonerar essa parcela do lançamento tributário. O referido dispositivo legal possuía a seguinte redação, na parte que fundamentou o lançamento tributário:

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

[...]

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

[...]

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

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

[...]

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;

Apreciando o texto da norma, prevaleceu o entendimento no Colegiado de que não é possível restringir o alcance do dispositivo legal, limitando a sua aplicação apenas para beneficiários que sejam pessoa física. O texto da norma fala em "sócio" e "pessoa" e é sabido que tanto as pessoas físicas quanto as pessoas jurídicas são "pessoas" para fins de direito. Também é sabido que "sócio" pode ser pessoa jurídica, tanto quanto pode ser pessoa física.

Assim, foi afastado o argumento do recorrente sobre a alegada impossibilidade de aplicação do referido artigo 71 ao caso e sobre a alegada ilegalidade do artigo 353 do RIR/99.

O recorrente volta a afirmar que os pagamentos apontados, vinculados a "contratos de distribuição de softwares", não poderiam ser considerados *royalties*, pois remuneram o direito autoral do construtor do software e a categoria "direito autoral" não se confunde com a categoria "*royalty*".

O conceito de *royalty* pode ser encontrado no artigo 22 da referida Lei nº 4.506/1964, a qual possui a seguinte redação:

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.

O texto legal não deixa dúvida de que, ao contrário do que defende o recorrente, a exploração de direito autoral pode dar ensejo ao pagamento de *royalty*. Na espécie, a empresa estrangeira é a autora dos *softwares* e a empresa brasileira distribui esses *softwares*, ou seja, a empresa brasileira está explorando o direito autoral de terceiro. Esta é exatamente a hipótese fática do apontado artigo 22, d, ou seja, o pagamento feito pelo contribuinte autuado para possibilitar, mediante contrato, a exploração de direito autoral da empresa estrangeira tem natureza de *royalty*.

Com isso, prevaleceu no Colegiado o entendimento de que os pagamentos associados à licença de uso e distribuição de software, com transferência da respectiva tecnologia, à matriz alemã, SAP AG (infração I.1) devem ser tributados pelo IRPJ.

Saliente-se que a tributação desses pagamentos pela CSLL foi afastada por outros motivos, conforme o voto do relator.

Diante das razões acima expostas, o Colegiado entendeu que deve ser dado parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar as exigências de IRPJ e CSLL relativas às

infrações I.2, I.3 e I.6 e para exonerar a exigência de CSLL relativa à infração I.1, conforme a nomenclatura do Termo de Verificação Fiscal.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque