



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721040/2018-54
ACÓRDÃO	1102-001.538 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

REMESSAS. ROYALTIES. DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARES. NÃO DEDUÇÃO. LUCRO REAL.

Os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, não são dedutíveis na apuração do lucro real.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação ao direito de distribuição ou comercialização de software enquadram-se no conceito de royalties.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque (Relator), Cristiane Pires McNaughton e Gustavo Schneider Fossati, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Julgamento realizado na vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Felon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

01. Trata-se de lançamento de IRPJ decorrente da glosa de despesas consideradas não dedutíveis na apuração do Lucro Real, em razão do pagamento a empresa situada no exterior, no ano-calendário de 2014, que foram considerados pagamentos de royalties pela administração tributária, gerando crédito tributário de R\$ 15.833.100,09, em valores históricos (auto de infração de fls. 71/76).

02. O Termo de Verificação Fiscal (fls. 64/70) relatou que a companhia brasileira MICROSOFT DO BRASIL (ora recorrente) mantinha relações contratuais com companhia não residente da qual é subsidiária, qual seja, a MICROSOFT CORPORATION. Consignou que *“as remessas dos valores para o exterior ocorreram para o pagamento de serviços prestados pela controladora à fiscalizada e para o pagamento de royalties sobre licenciamento de software e sobre marcas. Os serviços prestados pela Controladora referem-se à inserção de publicidade online e serviços de software em nuvem, tendo sido apresentada a documentação probante e o recolhimento dos tributos incidentes sobre tais serviços”*.

03. Acerca das remessas de pagamentos a título de *royalties*, o TVF aponta que essas ocorreram *“por conta dos contratos firmados com a controladora MICROSOFT CORPORATION denominados Tradmark (marca comercial) e Commercialization (licença de software)”*.

04. Em razão dos contratos mantidos, foram categorizados dois tipos de pagamentos havidos em decorrência dos seguintes modelos contratuais e respectivas despesas:

- a) Despesas de Royalties no valor de R\$ 5.251.287,15, referentes ao contrato denominado *Contrato Tradmark (marca comercial)*. A administração tributária registra que referido contrato refere-se à autorização concedida pela controladora (MICROSOFT CORPORATION) à controlada brasileira (MICROSOFT DO BRASIL) para licença de uso de sua propriedade, especificamente em relação aos jogos de videogame da plataforma XBOX, exclusivos de produtos do grupo

Microsoft. O TVF registra que houve recolhimento de IRRF e CIDE sobre tais remessas, tendo o contrato sido registrado no INPI e “a fiscalizada obedecido o limite de 1% sobre as receitas líquidas de vendas de tal forma que possibilitasse a dedutibilidade desta despesa para a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica”. Em resumo, não houve autuação nesse ponto.

- b) Despesas de Royalties no valor de R\$ 29.170.651,13, referentes ao contrato denominado *Contrato Commercialization (de licença de comercialização)*, juntado às fls. 35/40. O agente autuante identificou que tais contratos envolvem a controladora estrangeira (MICROSOFT CORPORATION) e refere-se à autorização concedida à controlada brasileira (MICROSOFT DO BRAIL) para comercializar os softwares e “live cards” para jogos compatíveis com o console XBOX. As cláusulas do contrato previam remuneração paga como royalties pela licença do direito de comercializar os jogos de videogame no Brasil, de forma que a licenciada (MICROSOFT DO BRASIL) pagaria à licenciante (MICROSOFT CORPORATION) um percentual de remuneração de royalties sobre a comercialização dos mesmos. Como a MICROSOFT CORPORATION é sócia controladora da MICROSOFT DO BRASIL, conclui-se que as despesas referentes a esse contrato seriam indedutíveis, conforme art. 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 1964, e o art. 353, inciso I, do RIR/1999, à época, vigentes.

05. Realizou-se o ajuste de lucro líquido do exercício, mediante a glosa das despesas consideradas indedutíveis, apontando-se a infração de adições não computadas na apuração do lucro real. Foi lançada multa de ofício de 75% e cobrados juros SELIC, tendo a autuada impugnado o auto de infração, com posterior decisão da DRJ que o manteve, em decisão assim ementada (fls. 222/231):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. Estando o auto de infração revestido das necessárias formalidades legais e não se constatando nenhuma das hipóteses dos incisos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há falar em nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

REMESSAS. ROYALTIES. DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARES. NÃO DEDUÇÃO. LUCRO REAL. Os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, não são dedutíveis na apuração do lucro real. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em

contraprestação ao direito de distribuição ou comercialização de software enquadraram-se no conceito de royalties.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2014

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. A mudança de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN, pressupõe a existência de dois ou mais lançamentos fundados em premissas distintas. A inexistência de lançamento anterior, por não gerar conflito positivo, em nada ofende o dispositivo legal, sendo de rigor a autuação, sempre que presentes os requisitos vinculantes do artigo 142 do mesmo diploma legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

06. Contra tal decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 242/278), em que suscita os seguintes pontos de defesa:

- a) Nulidade do lançamento em relação à comercialização de “live cards”, uma vez que os mesmos não são jogos e não representam softwares comercializados, mas apenas acesso por assinatura à plataforma de multijogadores de propriedade da controladora MICROSOFT CORPORATION. Assim, como o TVF não traz elementos suficientes à fundamentação da autuação nesse ponto, a contribuinte defende o cerceamento ao direito de defesa.
- b) No mérito, entende que as glosas são insubsistentes, controvertendo o fato de que “se a referida despesa for considerada indedutível, a atividade de distribuição/comercialização de software no Brasil estará inviabilizada”.
- c) Defende a inaplicabilidade da limitação da dedutibilidade em apreço, por entender que não se está diante de pagamento de royalties para fins da legislação tributária brasileira, “porque os pagamentos dizem respeito a direito autoral e foram feitos diretamente ao autor do software distribuído” e “tal pagamento deve ser equiparado a pagamento por importação de mercadoria, por se tratar de software de prateleira (jogos de vídeo game que não admitem qualquer customização)”.
- d) Alternativamente, controverte o fato de que, “ainda que se estivesse diante de pagamento de royalties, a indedutibilidade em comento só deveria ser aplicada a pagamentos feitos a sócios pessoas físicas”, conforme fundamentos indicados no recurso.

07. Os demais pontos controvertidos serão analisados ao longo do voto.

08. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**, Relator

09. O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para ser conhecido. A parte foi intimada em 20/09/2019 (certidão de fls. 239) e apresentou Recurso Voluntário em 18/10/2019 (certidão de fls. 241), portanto, dentro do prazo legal.

DA NULIDADE

10. A contribuinte suscita nulidade por cerceamento ao direito de defesa, sob o argumento de que os fundamentos apresentados no TVF em relação à comercialização de “live cards” não se enquadram no conceito de softwares, como os jogos de videogame propriamente ditos, mas apenas acesso por assinatura à plataforma de multijogadores de propriedade da controladora MICROSOFT CORPORATION. Assim, como o TVF não traz elementos suficientes à fundamentação da autuação nesse ponto, a contribuinte defende o cerceamento ao direito de defesa.

11. A decisão da DRJ afastou a nulidade apontada, porquanto a interessada haver compreendido plenamente a matéria objeto da autuação e os fundamentos da autuação estarem devidamente apontados no relato fiscal.

12. Penso que a matéria trazida como preliminar não traz elementos suficientes à pretensão de anular o lançamento por alegado cerceamento ao direito de defesa, porque todos os fatos estão devidamente indicados no TVF e os fundamentos jurídicos estão igualmente postos.

13. Na verdade, a parte traz elemento de mérito relacionado à materialidade da comercialização dos acessos aos jogos (através de “live cards”), defendendo que não se trata de hipótese que se subsume à comercialização de software de jogos, portanto, não se trata de pagamento de *royalties*.

14. Tal questão afeta integralmente o mérito dessa parte da autuação e será abordada em momento oportuno, porém, não procede o argumento de cerceamento ao direito de defesa pela mera insurgência conceitual trazida na preliminar apontada.

15. Assim, afasto a preliminar de nulidade parcial da autuação

NO MÉRITO

16. 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.

17. Os aspectos da hipótese de incidência serão analisados isoladamente, quando abordada a infração indicada 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 *royalty*.

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

19. No caso dos autos, a infração se relaciona a contrato de licença de comercialização vinculado à área de tecnologia, mediante comercialização no Brasil de softwares de jogos de videogames e assinatura de aplicação para multijogares (através de “live cards”).

20. Para fins tributários, a Lei 4.506/64 define os critérios para o rendimento ser classificado como *royalty*, 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.

21. Verifica-se que a análise em questão, relacionada ao contrato de tecnologia trazido 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.

22. 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.

23. Essa primeira abordagem é importante porque o TVF não diz o que considera *royalty*, ao contrário, pressupõe que todos os pagamentos deveriam assim ser considerados porque as partes escrituravam a despesa como *royalty* em seus relatórios, o que foi justificado como uma expressão comum no mercado de tecnologia, especialmente vinculado aos EUA.

24. Não obstante, os contratos tratam de relação diversa relacionada com a cessão de direitos, sem que as remunerações estejam vinculadas a pagamento de *royalty*.

25. Na presente análise prefacial, entendo como relevante atentar ao aspecto material da despesa incorrida, independentemente da forma empreendida. É dizer: o nome que se dá às coisas não faz delas o que são! A própria natureza jurídica do tributo é determinada pela materialidade do fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei (art. 4º, I, do CTN).

26. Para qualificar institutos jurídicos, a materialidade de seu objeto é que revela a essência de sua natureza, razão pela qual nem importa escriturar como *royalty* algo que não o é, tanto quanto é desimportante que receba outro nome, pois a realidade demonstrará o tratamento jurídico a ser dado.

27. Portanto, para solucionar o caso dos autos, importa que seja investigada e pormenorizada a verdadeira natureza jurídica das relações mantidas pelas partes envolvidas nos contratos, para se responder à pergunta: trata-se realmente de pagamento de *royalties*? E, nessa perspectiva de validação do tema à luz do princípio da verdade material, o nome que seja atribuído ao tema pelas partes, inclusive em suas escriturações, não modifica a natureza jurídica da despesa, sendo possível concluir que os fundamentos materiais da análise sobrepõem a mera forma de registrar o tema no papel.

28. Isso atende ao princípio da verdade material e permite ao colegiado verificar, contrato a contrato, se a natureza jurídica dos pagamentos realizados contempla relações jurídicas cuja remuneração decorre de *royalties* por exploração de marcas ou direitos autorais, conforme determina a lei.

DOS PAGAMENTOS REFERENTES AO CONTRATO DE LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE JOGOS (FLS. 35/40)

29. A administração tributária considerou que:

a) As cláusulas do contrato previam remuneração paga como *royalties* pela licença do direito de comercializar os jogos de videogame no Brasil, de forma que a licenciada (MICROSOFT DO BRASIL) pagaria à licenciante (MICROSOFT CORPORATION) um percentual de *royalties* sobre a comercialização dos mesmos.

b) Como a MICROSOFT CORPORATION é sócia controladora da MICROSOFT DO BRASIL, conclui-se que as despesas referentes a esse contrato seriam indedutíveis, conforme art. 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 1964, e o art. 353, inciso I, do RIR/1999, à época vigentes.

30. Nesse ponto, a empresa estrangeira (MICROSOFT CORPORATION) era verdadeiramente controladora da brasileira (MICROSOFT DO BRASIL). A análise do contrato revela que se tratava de contrato de licença de comercialização para que a MICROSOFT DO BRASIL

(MSBI) comercializasse e distribuisse no país licenças para jogos de videogame (denominado Xbox), detidos pela estrangeira MICROSOFT CORPORATION (MSFT).

31. Assim, o contrato previa as seguintes cláusulas (grifou-se):

CONSIDERANDO que **a MSFT deseja que a MSBI comercialize e distribua licenças para Jogos Microsoft Xbox (conforme definido abaixo) em seu nome no Território (conforme definido abaixo), e a MSBI deseja atuar em nome da MSFT no Território.**

...

2. COMERCIALIZAÇÃO, DISTRIBUIÇÃO E REPRODUÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS DA MICROSOFT

2.1. **Concessões de Licença.**

2.1.1 **A MSFT neste ato concede à MSBI uma licença não exclusiva, durante o prazo deste Contrato, para comercializar e distribuir Jogos Microsoft Xbox no Território.** A MSFT neste ato outorga à MSBI um direito não exclusivo, durante o prazo deste Contrato, de **licenciar a parte de software dos Jogos Microsoft Xbox no Território diretamente a clientes,** conforme periodicamente designados pela MSFT.

2.1.2 **A MSFT neste ato outorga à MSBI o direito** não exclusivo no Território, durante o prazo deste Contrato, **de conceder o direito de reproduzir a parte de software dos Jogos Microsoft Xbox, para uso interno, diretamente a clientes.**

2.1.3 A MSFT neste ato concede à MSBI uma licença não exclusiva, durante o prazo deste Contrato, para **comercializar e distribuir o Xbox Live no Território.**

2.2. Taxas

2.2.1. Royalties. A taxa de royalty (a “Taxa de Royalty”), conforme previsto abaixo, está em linha com as normas da indústria e é similar às taxas de royalty cobradas de outras subsidiárias da MSFT em todo o mundo.

2.2.1.1 **Para a venda de jogos Microsoft Xbox criados pelas Microsoft Studios, a MSBI deverá pagar à MSFT um Royalty de 40% (quarenta por cento) do faturamento líquido proveniente da comercialização e distribuição feitas pela MSBI,** de acordo com a Cláusula 2.1.1.

2.2.1.2 Para comercialização e venda de jogos para Xbox criados por partes que não sejam a Microsoft Studios, a MSBI não precisara pagar royalty à MSFT pelo faturamento líquido proveniente da comercialização e da distribuição feitas pela MSBI, de acordo com a cláusula 2.1.2.

2.2.1.3 **Para a venda do Xbox Live, a MSBI deverá pagar à MSFT um Royalty de 35% (trinta e cinco por cento) do faturamento líquido proveniente da comercialização e da distribuição feitas pela MSBI, de acordo com esta Cláusula 2.1.3.**

3. Pagamentos Intermediários: **Em cada Data de Pagamento Trimestral, a MSBI pagará à MSFT a Taxa de Royalty devida com base na comercialização e distribuição dos Jogos Microsoft Xbox** que tiverem ocorrido durante o trimestre fiscal encerrado antes da Data de Pagamento Trimestral. (...)

...

3. QUESTÕES DE PROPRIEDADE INTELECTUAL

3.1 **Concessões da MSBI a Terceiros. A MSFT outorga à MSBI direitos limitados e não exclusivos dentro do Território para fornecer aos clientes o direito de reproduzir ou de outro modo usar a parte de software dos Jogos Microsoft Xbox.**

32. O contrato revela típica relação de licença de *software* de jogos de videogame, para comercialização e distribuição em território nacional, bem como cessão de direito para reprodução dos jogos para uso de clientes.

33. A remuneração prevista é contratada a título de *royalty*, expressamente indicado no contrato, onde a titular dos *softwares* de jogos, sediada no exterior (MICROSOFT CORPORATION), é remunerada pela exploração comercial que a empresa nacional (MICROSOFT DO BRASIL) promove junto aos clientes situados no país.

34. A recorrente entende que a utilização da expressão *royalty* no contrato em questão decorre de terminologia utilizada nos contratos celebrados nos EUA, mas não se trata do mesmo sentido empregado pela legislação brasileira.

35. Argumenta-se no Recurso Voluntário a impropriedade da glosa da despesa, sob três fundamentos: (i) não se está diante de pagamento de royalties (para fins da legislação tributária brasileira); (ii) os pagamentos dizem respeito a direito autoral e foram feitos diretamente ao autor do software distribuído; (iii) o pagamento deve ser equiparado a pagamento por importação de mercadoria, por se tratar de software de prateleira (jogos de vídeo game que não admitem qualquer customização).

36. Registro que a análise do contrato revela que existe exploração comercial dos direitos relacionados ao uso dos *softwares* de videogames. No caso dos autos, há um contrato de licença do direito de explorar comercialmente o bem imaterial (no caso, os *softwares* que ativam

os jogos de videogame), permitindo que MICROSOFT DO BRASIL possa efetivamente “*atuar em nome da MICROSOFT CORPORATION no território*”, conforme indicado nos “considerandos” do contrato.

37. Em relação às questões de propriedade intelectual pertencente à titular do *software* (a empresa estrangeira), o contrato determina que “*a MICROSOFT CORPORATION outorga à MICROSOFT DO BRASIL direitos limitados e não exclusivos dentro do Território para fornecer aos clientes o direito de reproduzir ou de outro modo usar a parte de software dos Jogos Microsoft Xbox*”.

38. Apenas a título de exemplo, no que diz respeito ao aspecto remuneratório, as partes contratantes firmaram o acordo ondem estipulam que, “*para a venda de jogos Microsoft Xbox criados pela Microsoft Studios, a MSBI (MICROSOFT DO BRASIL) deverá pagar à MSFT (MICROSOFT CORPORATION) um Royalty de 40% (quarenta por cento) do faturamento líquido proveniente da comercialização e distribuição feitas pela MSBI (MICROSOFT DO BRASIL)*”.

39. É dizer: a não residente MICROSOFT CORPORATION objetivamente autorizou a companhia nacional MICROSOFT DO BRASIL a explorar os direitos autorais relacionados aos *softwares* de jogos de videogames, sendo remunerada com participação das referidas vendas.

40. 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

41. A autora esclarece que os *royalties se caracterizam como uma renda passiva, que se aufera 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.*

42. 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*

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>

*marcas, patentes, direitos autorais, além da exploração de direitos minerários.*²

43. 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

44. 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 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.

45. Mais recentemente, a Convenção Modelo da OCDE define que os pagamentos desse tipo de contraprestação devem ser tratados como *royalty*, conforme prevê seu art. 12, a saber:

“O termo royalties empregado neste artigo designa pagamentos de qualquer natureza, recebidos em contrapartida pelo uso ou direito de uso de quaisquer direitos autorais de obras literárias, artísticas ou científicas, inclusive filmes cinematográficos, de qualquer patente, marca de indústria e comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula secreta ou processo secreto, e por informações relativas a experiências industriais, comerciais ou científicas.”

46. A concepção ora contextualizada é semelhante à incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro por meio da Lei 4.506/64, verificando-se que o contrato em questão objetivamente versa sobre obrigações que permitem à companhia não residente (empresa estrangeira) MICROSOFT CORPORATION auferir a reserva de lucro da operação realizada no Brasil, instrumentalizada pela companhia nacional MICROSOFT DO BRASIL, decorrente da cessão do uso, fruição e exploração do direito relacionado à comercialização do bem intangível (*software* de jogos de videogames) para clientes situados em território brasileiro.

47. Evidencio que a relação comporta, sim, contraprestação realizada mediante pagamento de *royalty*, aliás, as partes objetivamente tratam a remuneração como tal. Mas não é

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.

o nome que as partes dão à despesa que a configura como tal, mas a natureza jurídica evidenciada nos termos das obrigações estipuladas em contrato e normatizadas pelo ordenamento jurídico.

48. Portanto, sob o enfoque obrigacional – e considerando a natureza jurídica das transações ora apontadas –, afasto os argumentos trazidos no recurso que pretendem desqualificar tais dispêndios como *royalties*, porque é isso que eles são em sua essência.

49. Porém, há de se verificar quais os reflexos tributários sobre tais pagamentos, considerando a particularidade de que se tratam de *softwares* de titularidade da empresa estrangeira (MICROSOFT CORPORATION), que seria a autora do mesmo e estaria albergada pela exceção contida na própria Lei 4.506/64, que dispõe:

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)

...

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

50. As questões a serem respondidas são:

- a) PRIMEIRA QUESTÃO): O contrato previa a exploração de direitos autorais?
- b) SEGUNDA QUESTÃO: Considerando a legislação brasileira, pessoas jurídicas podem ser detentoras de direitos autorais ou apenas pessoas físicas?
- c) TERCEIRA QUESTÃO: Caso as pessoas jurídicas não possam ser titular de direitos autorais, poderia a administração tributária atribuir a infração relacionada à alínea “d” acima transcrita, que trata de exploração de direitos autorais?

51. Importa registrar que o contrato menciona expressamente que os pagamentos a ele relativos são tratados como *royalties* tanto nas invoices da MICROSOFT CORPORATION quanto na contabilidade da MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA. Ou seja, inexistente qualquer dúvida relativa à remuneração estabelecida pelo mencionado “Contrato de Licença de Comercialização”: trata-se de royalties.

52. Uma vez que a MICROSOFT CORPORATION é a sócia controladora da MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA, as despesas referentes a esse contrato são indedutíveis, conforme art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506, de 1964, e o art. 353, inciso I, do RIR/1999, em vigor à época dos fatos geradores.

53. Não obstante, o que está em debate é a cessão de direito de explorar a comercialização de jogos de videogames, que consistem basicamente em *software* de

entretenimento, tanto em ambiente físico (jogos instalados em consoles e computadores) quando rodados “em nuvem” (jogos *online*). Esse é objeto central do contrato em análise, onde não consta nenhuma menção à exploração de marcas ou segredos industriais (fato que atrairia a abordagem para a alínea “c” do art. 22 da Lei 4.506/64, relacionados à exploração de *marcas de indústria e comércio*).

54. Está-se diante da análise de *royalties* decorrentes de **exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra** (alínea “d” da supracitada lei).

55. Tem-se, portanto, respondida a PRIMEIRA QUESTÃO: o contrato previa a exploração de direitos autorais? Sim, o contrato previa tal exploração, sendo esse o fundamento da cessão de direito para comercializar os *softwares* de jogos, conforme evidenciam as provas dos autos.

56. 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.

57. 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.

58. 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*).

59. 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.

60. 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

61. 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).

62. 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.

63. 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 compatíveis devem ter aplicação para proteção dos respectivos direitos.

64. 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.

65. **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.

66. 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.

67. 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:

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.

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;

68. 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.

69. A título ilustrativo, fazendo-se uma busca aleatória de notícias sob a franquia *Call of Duty*, um dos jogos de videogame e computador de maior sucesso há mais de duas décadas, vê-se a seguinte chamada sobre a empresa desenvolvedora: “*Activision dedica mais de 3 mil funcionários ao trabalho na série Call of Duty*”⁶, com os seguintes registros noticiados:

Sempre figurando na lista de games mais vendidos a cada ano, a série *Call of Duty* tem exigido cada vez mais recursos e atenção da Activision Blizzard para se manter em evidência. Apesar de *Call of Duty Vanguard* não ter atendido às expectativas da empresa, **ela está dedicando um pequeno exército de funcionários aos próximos capítulos da série.**

Segundo o relatório fiscal mais recente da Activision, ela **direcionou mais de 3 mil pessoas a trabalhar em projetos diferentes da série** de tiro em primeira pessoa. Isso representa aproximadamente **31% da força de trabalho global da companhia e quase 50% dos 6,8 mil desenvolvedores que ela possui em seu quadro de funcionários.**

Enquanto o número é impressionante, ele não chega a ser exatamente surpreendente para quem acompanha a empresa em anos recentes. Além de fazer a rotação entre a Sledgehammer Games, Treyarch e Infinity Ward no comando da franquia, ela emprega diversos estúdios para dar suporte aos títulos que chegam às lojas — lista que inclui nomes como Beenox, Toys for Bob, Raven Software, Demonware, High Moon Studios e Activision Shanghai.

70. Faz-se essa observação apenas como uma amostragem para conceber que um *software* de jogo de videogame não é obra de apenas uma pessoa física. A Lei de Direitos Autorais claramente assegura a proteção de obra coletiva para as criações *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* (art. 5º, VIII, h).

⁶ Notícia colhida em site gamer, datada de maio de 2022, disponível em <https://www.adrenaline.com.br/games/activision-dedica-mais-de-3-mil-funcionarios-ao-trabalho-na-serie-call-of-duty/>.

71. 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.**

72. 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.**

73. 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.**

74. 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).

75. O autor, cuja tese de doutorado tratou “*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 individuais que sejam fruto do esforço individualmente identificável de autores específicos atrairiam a proteção subjetiva de tais iniciativas (assim denominada “*autoria subjetiva*”).

76. 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**

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.

subjativa (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.

77. Observo que o ordenamento jurídico claramente contempla a proteção autoral de pessoas jurídicas que titularizam obras coletivas, dentre elas, os *softwares* de qualquer 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.

78. 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.

79. 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 4.506/64⁹, afasta os reflexos tributários de sua classificação como *royalty*, pois trata de exploração de direitos

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

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.

autorais **percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.**

80. 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.

81. 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 pago a sócio, mas já se viu que a exploração de direitos autorais – dentre eles os *softwares* – não se enquadram como tal, conforme redação à época vigente:

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

a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e

b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.

Parágrafo único. **Não são dedutíveis:**

a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;

b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;

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

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

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

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

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

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;

g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio 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 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.

82. 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).

83. Porém, a meu juízo, o caso do autos trata de exploração de direito autoral de obra coletiva (*software*), cujos pagamentos remetidos ao exterior remuneram o próprio titular da obra, a companhia do 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!**

84. 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, 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.

85. 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.

86. E, para esclarecimentos adicionais das razões de decidir, responde-se à TERCEIRA QUESTÃO objeto deste arrazoado: 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?

87. 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.

88. 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.

89. 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.

90. Registre-se que o tema em apreço, em seus aspectos globais, encontra precedente do CARF favorável à tese da contribuinte, no caso, o acórdão 1302-006.279 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 20 de outubro de 2022, de relatoria do Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, julgado por unanimidade e assim ementado:

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

CONTRATOS DE CESSÃO DE DIREITOS DE SOFTWARE SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA – ROYALTIES. Tratando-se de contrato de cessão de direitos de software, em que não se observa a transferência dos respectivos códigos-fonte (tecnologia), os pagamentos realizados não podem ser caracterizados como

royalties, não se aplicando, neste caso, a previsão de não dedutibilidade contida no artigo 353, I, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

DESPESAS DEDUTÍVEIS. ROYALTIES PAGOS À EMPRESA PERTENCENTE A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO. São dedutíveis os royalties pagos à empresa com a qual não se mantenha relacionamento societário, ainda que pertencente a um mesmo grupo econômico, por falta de previsão legal expressa.

CSLL. ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO. De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, as importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de royalties são dedutíveis, para fins de apuração do resultado ajustado, quando se constituir despesa necessária à atividade da empresa. Como a motivação da acusação fiscal se deu pelo fato de a despesa incorrida pelo contribuinte ser considerada como royalties, mesmo não se confirmando este ponto do Auto de Infração (para fins de dedução do IRPJ), não deve prevalecer a autuação, tendo em vista o comando expresso da própria Receita Federal do Brasil em sentido oposto à construção do agente autuante.

91. Transcreve-se o substancioso voto do Conselheiro Relator, para fins de complementação argumentativa aos fundamentos elencados por esta relatoria, incorporando-os como razões de decidir, a saber:

DO CONCEITO DE ROYALTIES E A COMERCIALIZAÇÃO DE DIREITO AUTORAIS.

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

Pois bem.

Os royalties estão, a princípio, definidos de forma exemplificativa² no artigo 22 da Lei nº 4.506/64, que tem a seguinte redação:

(...)

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

Assim, de pronto, deve-se pontuar que, em que pese no dispositivo não falar de softwares, até mesmo porque à época em que a legislação foi

editada não existiam no mundo (ou era muito incipiente) computadores (hardwares) que precisavam de softwares para seu funcionamento, entende-se que os rendimentos decorrentes de “exploração de direitos autorais” podem englobar os softwares e, se esses rendimentos não forem recebidos pelo autor ou criador, serão considerados como royalties. Reitere-se que as hipóteses do texto legal são exemplificativas e não taxativas.

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

(...)

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

(...)

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

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

Entende-se, assim, que a Lei nº 9.609/98, ao dar ao empregador (pessoa jurídica, inclusive) os direitos relativos aos programas de computador, quando elaborados na vigência do contrato de trabalho ou de vínculo estatutário, acaba por proteger essa titularidade da mesma forma que a autoria da pessoa física. Confira-se:

(...)

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

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

Não se pode perder de vista, neste sentido, apenas para reforçar o argumento, que o artigo 52 do Código Civil (Lei nº 10.406/02), é claro ao estender às pessoas jurídicas a proteção dos direitos personalidade. Veja-se a redação do dispositivo:

...

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

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

“O titular do direito autoral é, a toda evidência, o criador da obra intelectual, seja pessoa natural ou jurídica (inclusive o Poder Público), por se tratar de quem concebeu e materializou a obra, através de seu engenho e criatividade”. (FARIAS, Cristiano Chaves de. Curso de direito civil: parte geral e LINDB / Cristiano Chaves de Farias, Nelson Rosendal. 15. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. Pág. 281). (destacou-se)3

Nota 3: Não se pode deixar de mencionar que a redação deste dispositivo legal causa controvérsia na doutrina, como bem demonstra o civilista mineiro César Fiúza. Veja-se: “O Código Civil, em seu artigo 52, estabelece que se aplica às pessoas jurídicas a proteção dos direitos da personalidade. A norma pode ser interpretada de duas formas: a primeira, a mais óbvia e fácil, seria no sentido de entender que o legislador concedeu às pessoas jurídicas titularidade de direitos de personalidade. No entanto, de acordo com a segunda interpretação, menos óbvia, a intenção da Lei não é a de considerar a pessoa jurídica titular de direitos de personalidade, mas tão-só a de conferir um meio de proteção e de reparação às lesões sofridas pelas pessoas jurídicas no respeitante a seu nome ou reputação, de vez

que tais lesões atingem, seja os sócios ou acionistas, seja o desenvolvimento de suas atividades econômicas. Em última instância, mesmo o art. 52 do Código Civil visa, em última instância, proteger o ser humano". (FIUZA, César. Direito Civil: curso completo. 8ª ed., Rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. Pág. 168).

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

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

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

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

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

E, de fato, quando se analisa o documento de fls. 1051 e seguintes, que, como afirmou a Recorrente, “é um formulário de pedido de registro de direitos autorais do Governo dos Estados Unidos da América”, facilmente

se percebe que aquele país admite como autor de uma obra a pessoa jurídica empregadora.

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

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

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

NOTA4: O artigo 363, inciso I do atualmente vigente Decreto nº 9.580/2018 tem a mesma previsão.

Contudo, de acordo com o que restou decidido anteriormente neste colegiado, no já mencionado acórdão nº 1302-002.695, para se colocar uma pá de cal sobre a presente discussão, entende-se como necessária a análise de mais dois pontos5.

Nota 5: Importante ressaltar que a Recorrente trouxe diversos outros argumentos, que não serão explorados um a um, na esteira do entendimento já consolidado do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o julgador não está obrigado a enfrentar todos os argumentos invocados pelas partes. Veja-se: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA. 1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço. 2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição

trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. (...) 5. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJe 15/06/2016) (destacou-se)

O primeiro deles se refere à verificação se foi estipulada ou não, no contrato de comercialização dos programas de computador, a transferência da tecnologia para a Recorrente.

Em outras palavras: é preciso verificar, no caso concreto, se no contrato de comercialização dos programas de computador é estipulada ou não a transferência de tecnologia por parte do detentor da titularidade daqueles programas de computador.

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

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

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

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

“Considerando que o fato gerador do tributo em questão é a remuneração paga pela exploração de direitos autorais (fato-tipo da expressão “royalty”) e, mais, que o §1ºA acima, exclui explicitamente da hipótese de incidência as operações com programas de computador em que não se observe a “transferência de tecnologia”, é mais que razoável assumir que haverá pagamento de royalties pela cessão de direito de uso de software se e quando se verificar “a transferência de aludido direito”. Até porque, a simples aquisição da licença de uso, sem a transferência da respectiva tecnologia, vem sendo tratada, inclusive, pela Receita Federal, como

operação com mercadorias. Neste sentido, confira-se a Solução de Consulta Disit de nº 149/2013”: (destacou-se)

Neste sentido, não se pode perder de vista que a Lei nº 9.609/98 determina que os contratos que envolvam a transferência de tecnologia deverão ser, necessariamente, registrados perante o INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial. Confira-se a redação do artigo 11 daquela Lei:

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros. Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia. (destacou-se)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De fato, como muito bem colocado pelo conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca no acórdão de nº 1302-002.695, “não existe norma que vede a dedução de despesas incorridas por uma empresa, decorrentes do pagamento de royalties à empresa para com a qual não mantenha qualquer relação societária; não existe norma, propriamente, que disponha sobre tal vedação quando as operações ora tratadas sejam realizadas por

empresas pertencentes a um "grupo econômico", lembrando que, quando assim o quis, o legislador o disse de forma explícita (v.g., quando trata da responsabilidade tributária-previdenciária - ex vi do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91)".

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

(...)

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

“O primeiro dos instrumentos de integração referidos pelo Código Tributário Nacional é a analogia, que consiste na aplicação a determinado caso, para qual inexistente preceito expresso, de norma legal prevista para uma situação semelhante. Funda-se em que as razões que ditaram o comando legal para a situação regulada devem levar à aplicação de idêntico preceito ao caso semelhante (ou seja, análogo). Ubi eadem ratio, eadem jus. (...) A analogia tem, no direito tributário, pequeno campo de atuação, pois o princípio da reserva de lei impede a utilização desse instrumento de integração para efeito de exigência de tributo. (AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 212) (destacou-se)

No presente caso, a fiscalização, para fins de tornar uma despesa incorrida pela Recorrente como indedutível das bases de cálculo do IRPJ e do CSLL, acabou por se utilizar de forma indevida do instituto da analogia. Como se verifica da leitura dos dispositivos legais, em nenhum momento o legislador determinou que os gastos com pagamentos de “royalties” a empresas não sócias, mesmo que pertencentes ao mesmo grupo econômico, seriam indedutíveis. O que o legislador apontou foi que os pagamentos realizados a sócios não seriam dedutíveis, nada mais.

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

E, como já mencionado inúmeras vezes ao longo deste voto, esse fato não passou despercebido por esse colegiado, quando do julgamento de processo similar ao presente caso. A ementa do acórdão proferido por esta Turma de Julgamento resume o que se concluiu nos autos do processo nº 19515.721301/2015-93, in verbis:

(...) DESPESAS DEDUTÍVEIS ROYALTIES PAGOS À EMPRESA PERTENCENTE A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO São dedutíveis os royalties pagos à empresa com a qual não se mantenha relacionamento societário, ainda que pertencente a um mesmo grupo econômico, por falta de previsão legal expressa. (Acórdão nº 1302-002.695 – Sessão de 09 de Abril de 2018).

Como se não bastasse, também como já mencionado, na petição de fls. 1.429, a Recorrente juntou aos autos cópia da Solução de Consulta nº 182 da Cosit, de 31 de maio de 2019, ou seja, de data posterior ao julgamento realizado por este colegiado referente àquele processo.

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

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

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

20. Por fim, é possível encontrar na legislação tributária exemplos de conceitos que abordam os sócios da pessoa jurídica, com o intuito de coibir despesas indevidas. O art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 conceituou "pessoas vinculadas" para fins de preços de transferência. Outro exemplo é a previsão do termo "pessoas ligadas" do art. 529 do RIR/2018, para fins de caracterização de lucros distribuídos disfarçadamente.

21. Todavia, em nenhum dos casos citados procurou-se estender o conceito de sócios a pessoas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Na

verdade, são amostras de que pagamentos entre pessoas ligadas são admissíveis, desde que respeitadas certas condições, além de ser praxe da legislação tributária delimitar expressamente as hipóteses que envolvem dedução de despesas.

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

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

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

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 71, parágrafo único, "d"; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 362 e art. 363, I. (destacou-se).

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

ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. A não dedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para colher na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômica ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento. (Acórdão nº 1301-004.374 – Sessão de 11/02/2020). In casu, portanto, apenas para argumentar, mesmo se se estivesse tratando de royalties, não haveria que se falar em indedutibilidade, nos termos previstos no artigo 353, inciso I do RIR/99, uma vez que os pagamentos foram realizados para empresa que não detém qualquer participação societária direta (participação no capital social) junto à Recorrente. Por todo exposto, VOTA-SE por DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para afastar a constituição de ofício dos créditos tributários de IRPJ e das penalidades a eles inerentes.

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

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

Destaco, ainda, que o contrato analisado no presente caso (mesmas partes, mesmo contrato, porém, relacionado a período diverso) foi analisado sob minha relatoria em recente julgamento da turma 1201 do CARF, conforme acórdão nº 1201-006.308 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 8 de abril de 2024. Aquele colegiado afastou a glosa das despesas com base nos fundamentos ora apresentados, tendo assim decidido:

REMESSA DE VALORES AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO POR ROYALTIES. CARACTERIZAÇÃO DO DISPÊNDIO DE ACORDO COM A MATERIALIDADE DA OBRIGAÇÃO FIRMADA EM CONTRATO. SOBREPOSIÇÃO DA VERDADE MATERIAL À FORMA PACTUADA.

A qualificação da despesa paga a título de royalty depende da análise e verificação da natureza jurídica das obrigações assumidas nos respectivos contratos, cujos pagamentos decorrem (i) do uso ou exploração de marcas ou (ii) da exploração de direitos autorais, devendo-se atentar ao aspecto material do gasto incorrido, independentemente da forma empreendida, pois o nome que se dá às coisas não faz dela o que são.

Para qualificar institutos jurídicos, a materialidade de seu objeto é que revela a essência de sua natureza, razão pela qual nem importa escriturar como royalty algo que não o é, tanto quanto o nome que se lhe dê, inclusive nas escriturações fiscais e contábeis, mercê da sobreposição do princípio da verdade material e dos fundamentos materiais da análise, que se sobrepõem a meros registros formais.

CRITÉRIOS PARA DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM PAGAMENTO DE ROYALTIES A NÃO RESIDENTE DECORRENTE DE CONTRATOS DE CESSÃO DE DIREITO DE EXPLORAÇÃO PARA DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARES DE QUALQUER NATUREZA.

Caracteriza-se como royalty a renda passiva auferida pelo permissor do uso de propriedade, mediante interposição de terceiro que empreende atividade para utilizar ou explorar o direito objeto da cessão, mediante reserva de lucro para remunerar o titular do bem material ou imaterial.

A remessa de pagamento ao exterior a título de royalty caracteriza despesa dedutível do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica da contribuinte remetente, quando representar pagamento de remuneração devida pela exploração de

direitos autorais percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra autoral individual ou coletiva, aplicando-se o art. 22, alínea “d”, da Lei 4.506/64.

PROTEÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS DA PESSOA JURÍDICA DESENVOLVEDORA DE SOFTWARES, INCLUSIVE, JOGOS DE VIDEOGAME E COMPUTADOR.

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.

Os softwares de qualquer natureza pode representar obra coletiva titularizada por pessoa jurídica, assim considerada a obra desenvolvida por equipes de multidesenvolvedores que servem ao propósito comum de concentrar na pessoa jurídica os direitos patrimoniais relacionados à iniciativa comum. As obras coletivas de autoria da pessoa jurídica decorrem do esforço de grupo de pessoas que as constroem sob a tutela da objetiva da pessoa jurídica, da qual resulta a denominada “autoria objetiva”, enquanto as criações coletivas ou individuais que sejam fruto do esforço individualmente identificável de autores específicos atraem a proteção subjetiva de tais iniciativas, assim denominada “autoria subjetiva”.

92. Assim, entendo que os fundamentos até aqui apresentados revela a impropriedade da glosa, razão pela qual se deve dar provimento ao Recurso Voluntário.

93. Adicionalmente, a parte controverte a ausência de previsão legal para indedutibilidade de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas, sob o fundamento de que *“a proibição da dedutibilidade de royalties pagos a sócios ou dirigentes prevista no artigo 353, I do Regulamento do Imposto de Renda não é aplicável aos casos em que os sócios beneficiários dos royalties são pessoas jurídicas”*.

94. Essa matéria foi enfrentada no julgamento acima mencionado (acórdão nº 1201-006.308) e bem condensada na declaração de voto do Conselheiro Alexandre Evaristo Filho, cujos fundamentos concordo e adoto como razões de decidir:

Em que pese a minha concordância com relação ao voto do ilustre conselheiro relator, apresento esta declaração de voto para destacar que em minha opinião nem se precisaria entrar na análise da natureza do objeto de cada contrato pelo qual a Recorrente paga royalties às pessoas jurídicas relacionadas no exterior, de modo que a dedutibilidade dos royalties já seria garantida pelo próprio fato de que os supostos royalties foram pagos a sócia pessoa jurídica.

Em primeiro lugar, cumpre notar que, como regra geral, as despesas tanto com o pagamento de serviços quanto com pagamentos de royalties são dedutíveis desde que tais gastos estejam relacionados com a atividade operacional da entidade, o que no caso concreto é incontroverso, isto é, tais gastos estão totalmente relacionados com as atividades da Recorrente no Brasil, gerando efetivamente

receitas, ou seja, sendo fundamentais para a manutenção da fonte produtora de recursos.

Todavia, além do racional da regra geral de dedutibilidade, há regras específicas que tratam da dedutibilidade das despesas com royalties, de forma que é importante destacar o dispositivo legal que rege a matéria, isto é, o artigo 71 da Lei n. 4.506/64, que assim dispõe:

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; (grifos nossos)

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 n° 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 n° 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 referam 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 TRIBUTARIO. 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.

Constou expressamente no voto do relator inclusive trecho da decisão agravada, na qual a juíza de 1ª instância cita decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do então Conselho de Contribuintes:

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.

Cumprido 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.

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.

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.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso da contribuinte.

95. Entendo que a regra de indedutibilidade das despesas com *royalties* se referem exclusivamente aos sócios pessoas físicas, pelos fundamentos acima indicados.

96. Quanto aos pagamentos relacionados aos “*live cards*”, os mesmos estão englobados no mesmo contexto do contrato de licença de comercialização ora analisado, ou seja, todas as razões apontadas no voto para afastar a glosa também se aplicam às remessas à controladora estrangeira (MICROSOFT CORPORATION). A glosa da despesa é indevida em relação a todas as remessas, porquanto vinculadas ao mesmo contrato.

97. Por fim, registre-se que a recorrente traz argumento adicional relaciona à mudança de tratamento jurídico que a administração tributária deu ao assunto a partir da Solução de Divergência 18/2017, de forma que entende que a solução de divergência anterior (SD 27/2008) permitia interpretação contrária às conclusões fazendárias.

98. Penso que tal debate não afeta a análise do presente caso, porque a matéria ali tratada diz respeito ao novo entendimento da administração tributária relativo à retenção do IRRF em remessas a título de *royalties*, o que não se confunde com a dedutibilidade da despesa aqui analisada.

99. Portanto, tal fundamento da defesa não procede e deve ser afastado, porém, há de ser dado provimento ao recurso pelas demais razões apontadas neste voto.

DISPOSITIVO

100. Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque

VOTO VENCEDOR

Lizandro Rodrigues de Sousa – redator do voto vencedor

Trata-se de auto de infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (Termo de Verificação Fiscal, às fls. 64 a 70) decorrente da adição de ofício na apuração do Lucro Real, tendo-se em vista que a Recorrente (Microsoft do Brasil) remeteu valores para sua controladora (Microsoft Corporation), sediada no exterior, a título de royalties, deduziu-os na apuração do lucro líquido, mas, não os adicionou para efeito de apuração do Lucro Real.

Em que pese do bem fundamentado voto do ilustre Relator, divirjo parcialmente de seu teor.

Concordo, apenas, quando o Relator afasta o pleito do Recorrente quanto a:

a) a possibilidade de ocorrência de cerceamento do direito de defesa. Isto porque a matéria trazida como preliminar não traz elementos suficientes à pretensão de anular o lançamento, pois todos os fatos estão devidamente indicados no TVF e os fundamentos jurídicos estão igualmente postos.

b) a conclusão da Recorrente de que a análise do contrato não revelaria que existe exploração comercial dos direitos relacionados ao uso dos *softwares* de videogames. Isto porque a não residente MICROSOFT CORPORATION objetivamente autorizou a companhia nacional MICROSOFT DO BRASIL a explorar os direitos autorais relacionados aos *softwares* de jogos de videogames, sendo remunerada com participação das referidas vendas. Ou seja, sob o aspecto doutrinário, a remuneração desse tipo de relação se encaixa realmente como *royalty*.

Mas, não concordo com o Relator quando afirma que as remessas de pagamentos ao exterior por conta de exploração comercial dos direitos relacionados ao uso dos softwares de videogames (doutrinariamente nomeados de royalty), destinados à empresa controladora da contribuinte recorrente, não se enquadrariam na categoria jurídica de royalty para fins tributários. Entendeu o Relator (no que divirjo), que a ressalva constante do art. 22, alínea “d”, da Lei 4.506/64, afastaria os reflexos tributários dos referidos pagamentos, pois, no caso concreto, tratar-se-ia de exploração de direitos autorais percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, uma pessoa jurídica.

“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.”

Ou seja, defende o relator que o autor seria a MICROSOFT CORPORATION, e não as pessoas físicas que empreenderam a elaboração dos softwares, por iniciativa, organização e responsabilidade da pessoa jurídica referida. Seria uma obra coletiva (art. 5º, VIII, da Lei n. 9.610/98) e o autor seria a pessoa jurídica.

Em consequência, como não seriam royalties (para efeitos fiscais), por terem sido percebidos pelo autor (pessoa jurídica) o Relator entendeu que não se aplicaria a previsão da alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei 4.506/64, que veda dedução de despesas dessa natureza pago a sócio, conforme redação à época vigente:

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;

Desta forma, concluiu: a lei prescreve que não são dedutíveis os "royalties" pagos. Como os pagamentos em questão não seriam "royalties" (pois foi percebido pelo autor), seriam dedutíveis.

Engana-se o Relator. A ressalva constante do art. 22, alínea "d", da Lei 4.506/64, realmente prescreve que não serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos de exploração de direitos autorais, quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra. Mas, o autor da obra só pode ser a pessoa física, jamais a pessoa jurídica. E no caso concreto não há qualquer comprovação de que os beneficiários dos pagamentos foram as pessoas físicas criadoras dos softwares.

Como não há lei tributária que defina o conceito de autor cuja obra intelectual seja legalmente protegida, deve-se buscar a definição trazida pela legislação civil, conforme previsão do art. 109 do CTN. E neste tema não há espaço para interpretações extensivas, porque a legislação é clara e direta: autor da obra (criações do espírito) é a pessoa física. Neste sentido os artigos 7º e 11 da Lei 9.610/98:

Das Obras Protegidas

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

(...)

XII - os programas de computador;

(...)

Da Autoria das Obras Intelectuais

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

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

A lei diferencia bem o autor, pessoa física, da pessoa jurídica que pode deter, assim como a pessoa física/autor, a proteção concedida pela Lei (parágrafo único do art. 11 da Lei n. 9610/98).

E não se diga que a lei dos direitos autorais (Lei 9.610/98) combinada com as prescrições da lei do software (Lei 9.609/98) teria criado a figura do autor (pessoa jurídica) da obra coletiva. O que há é a proteção aos direitos da pessoa jurídica, quando sob sua iniciativa, organização e responsabilidade, reunir autores (pessoas físicas), que constituirão obra coletiva (alínea "h" do art. 5º da Lei 9.610/98). Neste caso a lei dos direitos autorais garante a proteção do direito autoral à pessoa jurídica (parágrafo único do art. 11 da Lei n. 9610/98). A própria Lei

9.609/98 assevera, em ementa, que “dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador”.

O Relator traz um argumento alternativo do qual também divirjo: entendeu que, mesmo que se considerasse os pagamentos como royalties, não se enquadrariam na previsão da alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei 4.506/64, que veda dedução de despesas dessa natureza pagas a sócio, porque o sócio a que se referiria o dispositivo legal seria somente o sócio pessoa física, e no caso concreto, tratar-se-ia de sócio pessoa jurídica. Nos termos de transcrição trazida pelo relator:

(...)

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.

Mas, não há qualquer limitação na prescrição legal (alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei 4.506/64) de se estar referindo somente a sócios pessoas físicas. Veja que o mesmo artigo, quando quis se referir a pessoa física o fez expressamente, sem deixar dúvidas, como no art. 71, parágrafo único, alínea “a”:

Art. 71. (...)

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

a) os alugueis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;

(...)

Desta forma, meu voto se alinha com o voto vencedor na DRJ, razão pela qual reproduzo os termos a seguir como razões adicionais de decidir:

Da Preliminar de Nulidade.

4. Como relatado, a atuada, no ano objeto da autuação, não obstante ter remetido valores para a sua controladora, a título de royalties, e tê-los deduzido na apuração do lucro líquido, não os adicionou para efeito de apuração do lucro real, motivo por que se glosou a dedução e, de conseqüente, constituiu-se o crédito em questão.

5. Contrapôs-se na impugnação, o lançamento seria nulo, porquanto a fiscalização não teria investigado "a fundo a natureza de cada um dos objetos do contrato cujos pagamentos glosou".

6. Ainda que os pagamentos em decorrência de comercialização de jogos Microsoft Xbox pudessem ser qualificados como prestações pelo direito de comercialização de software, não haveria "qualquer comercialização de software na venda de Live Cards, os quais contém simplesmente um código de acesso que viabiliza a vinculação de benefícios de uma assinatura paga (Xbox Live Gold) à conta de um usuário na Xbox Live".

7. Assim, por não ter (supostamente) havido aprofundamento na investigação "acerca da natureza do que se estava autuando", os "fundamentos de fato e de direito declinados no

auto de infração e no TVF" não corresponderiam aos fatos examinados durante a fiscalização, de modo que não haveria afirmar o lançamento fora devidamente fundamentado, "em óbvio prejuízo ao exercício do direito de defesa da impugnante", o que implicaria nulidade do procedimento, consoante previsão do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

8. Não assiste razão à defesa. A uma, porque o que se levantou não corresponde à hipótese prevista no inciso II do art.59, do Decreto nº 70.235, de 1972, haja vista o dispositivo dizer com despachos ou decisões, que, obviamente, não se trata de auto de infração.

9. A duas, porque, à toda evidência, os fatos apurados pelo autuante subsumem-se à legislação apontada por ele, o que se verá em pormenor mais adiante na análise de mérito.

10. Por fim, não se vê, sob nenhum ângulo, cerceamento do direito de defesa; seja em face de suposta falta de fundamentação do auto de infração, o que se admite apenas para levar a cabo o raciocínio, seja em face de qualquer outro motivo; a riqueza de detalhes da peça de defesa, ao revés, deixa claro o impugnante teve inteiro conhecimento da infração, bem como da respectiva legislação subsunora.

11. Assim, ante o exposto, rejeita-se a preliminar.

Do mérito.

12. Não obstante a copiosidade da impugnação, depreende-se de sua leitura o que se contrapôs, em substância, cinge-se ao seguinte:

12.1 - A pretensão da Fiscalização representaria o mesmo que não autorizar a dedução de valores pagos pela aquisição de mercadorias para revenda em uma empresa comercial, o que, sob o ponto de vista contábil e tributário, bem assim do econômico e financeiro, seria inadmissível.

12.2 - Não se estaria diante de pagamento de royalties, para fins da legislação tributária Brasileira: a) seja porque os pagamentos diriam respeito a direito autoral e foram feitos diretamente ao autor do software distribuído, e b) seja porque tal pagamento deveria ser equiparado a pagamento por importação de mercadoria, por se tratar de software de prateleira (jogos de vídeo game que não admitem qualquer customização)².

12.3 - Para sustentar a indedutibilidade das remessas em questão, a fiscalização teria se amparado no ADI 07/2017, que teria tido por fundamento a Solução de Divergência Cosit nº 18/2017, a qual teria equiparado, de forma indevida, pagamento em contrapartida à licença de distribuição ou comercialização de software a royalties por direito autoral.

12.4 - A denominação de royalty, dada aos pagamentos devidos a MS Corporation no Contrato de Comercialização, teria decorrido "do fato de se tratar de contrato elaborado sob a perspectiva da legislação dos Estados Unidos da América (cláusula 5.8 -contrato regido pelas Leis do Estado de Washington, nos Estados Unidos da América)", motivo por que não se poderia levá-la em conta⁴.

12.5 - Ainda que se estivesse diante de pagamento de royalties, a indedutibilidade só se aplicaria a pagamentos efetuados a sócios pessoas físicas⁵ não autores do software⁷, em consonância com o que dispõem os arts. 52 e 71 da Lei nº 4.506, de 1964.

12.6 - A Receita Federal teria mudado de critério jurídico quanto à matéria em discussão, o que poderia ser verificado "em razão da publicação da Solução de Divergência Cosit nº 18/2017, que reformou a Solução de Divergência nº 27/2008, de forma a caracterizar o pagamento de título de remuneração de licença de comercialização ou distribuição de software de cópias múltiplas como royalties"⁸.

12.7 - No caso de a contraposição de item anterior não ser acolhida, haveria de se concluir "ao menos, que a impugnante jamais poderia ser compelida ao pagamento de multas punitivas e juros de mora", isso porque por anos a "D. Autoridades Fiscais" teriam concordado com a não qualificação das remessas em contrapartida ao direito de distribuição de software como royalties, antes da vigência da Solução de Divergência Cosit 18/2017 (A Solução de Divergência 27/2008, teria vigido até a edição, em 2017, da Solução de Divergência 18/2017)".

13. Não há acordar com as razões da defesa. O Parágrafo único do art. 142 da Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966 -CTN9, é claro ao determinar a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória; o que significa dizer à vista de fato jurígeno a ensejar lançamento tributário, ela deve ser efetuada de forma necessária e em conformidade com a atinente legislação de regência. De sorte que questões como as do item 12.1, por escaparem do contexto da relação obrigacional dimanada da congruência fato gerador/hipótese de incidência, não podem servir de mote para obliterá-la, tampouco constitui motivo para exoneração do crédito formalizado.

14. Foi exatamente isso que aconteceu no caso em questão (repise-se): verificou-se, apesar de a Microsoft do Brasil ter remetido o montante de R\$ 29.170.651,13, à título de royalties¹⁰, à sua controladora Microsoft Corporation, e tê-lo deduzido como despesa na apuração do lucro líquido, não o teria adicionado para efeito de apuração do lucro real, o que motivou a constituição do respectivo crédito por meio do lançamento, com fundamento no então vigente inciso I do art. 353 do RIR, de 1999, que assim dispunha:

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;(grifou-se)

15. À conclusão de que o referido valor tratava-se de pagamento de royalties, a fiscalização se baseou não apenas na redação das cláusulas contratuais do contrato firmado entre controlada e controladora, que tratam com efeito de pagamento de royalties em decorrência da comercialização e distribuição de jogos Microsoft "Xbox", criados pela Microsoft Stúdios, e de "Xbox live", mas também no art. 1º do ADI RFB nº 7, de 21 de dezembro de 2017, que assim dispõe:

Art. 1º As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação ao direito de distribuição ou comercialização de software enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).(grifou-se)

16. Como se vê, são indedutíveis não só os royalties pagos a sócios pessoas físicas, como também os pagos às pessoas jurídicas. Noutro viés, também resta claro o conceito de royalties corresponde exatamente às remessas de pagamentos constatadas pelas fiscalização.

17. Nesse quadro, inócuas são as contraposições dos itens 12.2, alínea "a", 12.4 e 12.5, uma vez que não infirmam o fato de as remessas efetuadas tratar-se de royalties, nos termos do sobredito Art. 1º do ADI nº 7, de 2017, e subsumirem-se *ipso facto* ao disposto no inciso I do art. 353 do RIR, de 1999.

(...)

19. No tocante ao questionamento do ítem 6, impende esclarecer a venda do "Xbox live", mencionada no já referido contrato firmado entre a impugnante e a sua controladora, trata-se de fato de venda de jogos e de outras mídias, ou seja de venda "software".

Diferentemente do que explicou a defesa, o acesso ao "Xbox live" não é pago, ou seja, basta ter conta na Microsoft para tê-lo. Explico. O equipamento Xbox ("one" ou "360") não só possibilita "rodar" jogos por meio de mídias "externas", fabricados ou não¹⁴ pela Microsoft, mas também proporciona acesso, acaso o adquirente tenha internet e conta na Microsoft¹⁵, ao "Xbox Live".

20. O "Xbox Live", pode-se dizer, trata-se de "plataforma" que proporciona acesso a jogos e serviços de internet, como Youtube, Netflix etc. É muito comum utilizá-lo para ter-se acesso à internet por meio de televisão que, originalmente, não é "Smart", ou seja, que não tem "wi-fi".

21. Os cartões citados pela defesa (fls.92), de acordo com a própria descrição neles incrustada, dizem respeito a pagamento por jogos e outras mídias de forma "online"; ou seja, ao fim e ao cabo, trata-se de venda de software.

22. Por fim, não há falar em "mudança de critério jurídico" (item 12.6), pois que o que se contrapôs não se coaduna com o disposto no art. 146 do CTN. Em apoio, transcreve-se e adota-se os mesmos argumentos do Acórdão CARF nº 1201-001.463 - 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 09 de agosto de 2016:

O artigo 146 do Código Tributário Nacional estabelece que:

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

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

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

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

Ressalte-se, nesse cenário, o comando exarado pelo artigo 144, do Código Tributário Nacional, que integra o mesmo capítulo sobre lançamento:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

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

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

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

Por diversas vezes surgem portarias, instruções normativas e outros atos administrativos que conferem a determinadas situações entendimento e procedimentos distintos daqueles anteriormente adotados e isso em nada prejudica futuros lançamentos, ainda que efetuados a partir de premissas até então não utilizadas. No mesmo sentido, a superveniência de decisão judicial pode alterar, pela força vinculante, o entendimento das autoridades tributárias, sem qualquer prejuízo para o exercício futuro da atividade fiscal.

23. Nada obstante, sequer há concluir a Solução de Divergência Cosit nº 18, de 2017, tenha disciplinado de forma diversa as remessas referenciadas no item 21 da Solução de Divergência Cosit nº 27/2008, uma vez que estas trata-se de "pagamento de aquisições de software, sob a modalidade de cópias múltiplas", e não de pagamento "**em contraprestação ao direito de distribuição ou comercialização de software**".

24. Mesmo antes da Solução de Divergência Cosit nº18, de 2017, a Jurisprudência administrativa não entendia os pagamentos em virtude do direito de comercialização e distribuição de software seriam dedutíveis; o que se percebe da já citado Acórdão CARF nº 1201-001.463, de 2016, em que se rebate *mutatis mutandis* alguns dos argumentos contrapostos ao lançamento ora em discussão. Veja-se as ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano: 2010 MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.
A mudança de critério jurídico vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional pressupõe a existência de dois ou mais lançamentos fundados em premissas distintas. A inexistência de lançamento anterior não gera conflito positivo e em nada ofende o dispositivo legal, sendo de rigor a autuação sempre que presentes os requisitos vinculantes do artigo 142 do mesmo diploma legal.

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

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de

forma indireta, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda e da CSLL.

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

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

25. Nessa esteira, não há por que se excluir o crédito relativo à multa e juros lançados.

26. Assim, ante todo o exposto, voto por julgar improcedente a impugnação, para manter integralmente o crédito.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(Documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa