



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721301/2015-93
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.552 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 03 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CONFIGURADA.

Não se verifica divergência jurisprudencial quando o acórdão indicado como paradigma, além de ser menos abrangente, considerou como relevante questão fática adicional, não versada no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que conheceram do recurso. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, a qual manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência (fls. 2.044-2.088) interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão n.º 1302-002.695, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, em 09 de abril de 2018, tendo sido assim ementada na parte de interesse:

Acórdão recorrido: 1302-002.695, de 09 de abril de 2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

[...]

CONTRATOS DE CESSÃO DE DIREITOS DE SOFTWARE
TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA ROYALTIES

Tratando-se de contrato de cessão de direitos de software em que se observa a transferência também dos respectivos códigos-fonte (tecnologia), observa-se o pagamento de royalties como contraprestação das avenças tratadas no predito contrato de cessão.

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e em acolher a preliminar de decadência do lançamento dos créditos tributários relativos ao período de apuração entre 01 de janeiro e 01 julho de 2010, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Figueiredo da Silva e Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado). O conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho solicitou apresentação de declaração de voto.

A fiscalização lavrou auto de infração de IRPJ e CSLL, acrescido de multa de ofício de 75%, em virtude do entendimento de que “*“Royalties” (classificado como a exploração de direitos autorais), e definidos como rendimentos da sublicença e suporte de um programa pagos pelo contribuinte à matriz (pessoa jurídica), são indedutíveis, conforme Termo de Verificação Fiscal que segue anexo.*” (fl. 1.727).

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) registra que foi procedida a glosa de despesas correspondentes aos valores escriturados na conta Custo da Licença/Manutenção SLF, código 45010, no ano-calendário de 2010, correspondentes a remessas efetuadas para a empresa Oracle International Corporation (OIC), localizada no exterior, sendo de se destacar os seguintes trechos deste documento (fls. 1.721-1.724):

Na auditoria realizada sob o TDPF N.º 08.1.90.00-2014-00314-6 e encerrada em novembro deste ano, temos que na resposta do ITEM 8 do Termo de Intimação Fiscal N.º 03, lavrado em 27/08/2014, o contribuinte apresentou explicações da contabilização dos lançamentos relacionados na Tabela 9 que seguiu anexo ao termo, dizendo que “as despesas referentes a esta conta referem-se a sub-licenciamento dos softwares Oracle.

Sobre nossas receitas de licenciamento são calculados 58% e repassados a nossa matriz de acordo com o contrato entre Brasil e a matriz”

(...)

Assim, da análise do Contrato temos, na cláusula 5.1.A – Taxa de Sublicenças:

“Em consideração a cada Sublicença de um Programa (inclusive Modificações) concedida pela ORASUB ou a um Subdistribuidor da ORASUB, a ORASUB pagará a OIC uma taxa igual a estabelecida na Parte I do Anexo 1.”

E na cláusula do Anexo 1 – Taxas e Pagamentos – Parte I – Taxa Geral de Sublicença (Artigo 5.1):

“Uma taxa igual a 58% (cinquenta e oito por cento) do valor líquido reconhecido como rendimentos da Licença e Suporte do Programa (excluindo os Lucros por Serviços de Suporte Adicionais) sob a U.S. GAAP por parte da ORASUB pela Sublicença relevante.

Entendemos que é conferido o regime dos direitos autorais à propriedade de software, conforme dispõe o art. 2º da Lei 9.609/98:

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

Assim, não há o que se falar que a cláusula 5.1.A do Contrato esteja tratando de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio. Essa diferenciação entre os royalties exploração de direitos autorais e os royalties de pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio fica evidente no art. 22 da Lei nº 4.506/64:

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

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

Assim, por força do art. 2º da Lei 9.609/98, os royalties em tela se enquadram na hipótese da letra “d” do art. 22 da Lei nº 4.506/64, de modo que não são dedutíveis as despesas/custos conforme art. 353, I, do RIR/99:

“Art. 353. Não são dedutíveis:

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

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL:

PARA O IRPJ

Art. 3º da Lei nº 9.249/95;

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 352, 353, inciso I e 355 do RIR/99;

Art. 2º da Lei nº 9.609/98;

Art. 22 da Lei nº 4.506/64, item "d".

PARA A CSLL

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90;

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95;

Art. 2º da Lei nº 9.249/95;

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96;

Art. 3º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

O processo foi encaminhado à PGFN em 26 de abril de 2018 (Despacho de fl. 2043) e o recurso especial foi interposto em 11 de junho de 2018 (Despacho de fl. 2.089). A Fazenda Nacional suscitou divergência em relação a 3 matérias:

a) Dedutibilidade das despesas com royalties;

b) Enquadramento dos valores pagos como royalties: impossibilidade de pessoa jurídica figurar como criadora de obra autoral e

c) Da aplicação do art. 353, I, do RIR/99, em caso de pagamento a empresa do mesmo grupo econômico.

Em 14 de setembro de 2018, por meio do despacho de admissibilidade de fls. 2.091-2105, a Presidente da 3ª Câmara de 1ª Seção deu seguimento parcial ao recurso especial, admitindo a rediscussão apenas quanto à matéria “*a) Dedutibilidade das despesas com royalties*”. Dos dois precedentes apresentados com relação a esse tema (acórdãos nºs 1402-000.905 e 9101-001.908), apenas o primeiro foi aceito como paradigma para a questão. A ementa de tal decisão, na parte que interessa à presente lide, é a seguinte:

Acórdão paradigma 1402-000.905

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESA. ROYALTIES. ‘A luz do art. 71 da Lei 4.506/1964, são indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL as despesas com royalties pagos a outra empresa, em razão da utilização de marca, quando verificado que ambas fazem parte do mesmo grupo econômico. é perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico a restrição à dedutibilidade de custos e despesas das pessoas jurídicas, quando tais encargos operam-se no campo

restrito da liberalidade de seus dirigentes. Ou seja, a lei tributária não proíbe a prática de operações mercantis, como a celebrada entre a fiscalizada e seus controladores, mas lhes atribui efeitos próprios no campo de apuração do IRPJ

O despacho de admissibilidade de fls. 2.091-2.105 esclarece, ainda, que compreende como correspondentes os temas suscitados nos itens “a” e “c” do recurso especial, nos seguintes termos:

a) Dedutibilidade das despesas com royalties

(...)

Em que pese não haver na decisão recorrida menção à coincidência de sócios, a partir da contraposição das ementas e dos votos condutores, verifica-se que resta demonstrada a divergência de interpretação da legislação, posto que a ementa do primeiro acórdão paradigma apresentado informa que "são indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL as despesas com royalties pagos a outra empresa, em razão da utilização de marca, quando verificado que ambas fazem parte do mesmo grupo econômico". Além disso a decisão paradigma, ao tratar do alcance do art. 71 da Lei nº 4.506/64, que indica ser o fundamento legal do art. 353,I, do RIR/99, manifesta o entendimento de que, quando menciona sócios e parentes, a norma visa alcançar também os sócios pessoas jurídicas, bem como as pessoas jurídicas ligadas. (...)

(...)

c) Da aplicação do art. 353, I, do RIR/99, em caso de pagamento a empresa do mesmo grupo econômico.

(...)

Do exposto, nota-se que a terceira matéria suscitada corresponde, na verdade, à essência da primeira divergência apontada, relativa à matéria Dedutibilidade das despesas com royalties.

(...)

Assim, o tema que a Fazenda busca rediscutir com a indicação desta terceira matéria - Da aplicação do art. 353, I, do RIR/99, em caso de pagamento a empresa do mesmo grupo econômico - é objeto da primeira matéria suscitada.

(...)

A Fazenda Nacional interpôs agravo contra tal despacho, o qual foi rejeitado pela Presidente da CSRF nos termos do despacho de fls. 2.112-2.119, confirmando-se a admissibilidade parcial, nos termos acima detalhados.

O contribuinte apresentou contrarrazões, em que questiona a admissibilidade do recurso especial por entender que o paradigma admitido (acórdão 1402-000.905) possui situação fática substancialmente diversa daquela relativa ao caso concreto, especialmente porque (i) no caso paradigma, as empresas envolvidas na operação de pagamento de royalties, além de fazerem parte do mesmo grupo econômico, possuíam o mesmo quadro societário e também tinham como administradores ou dirigentes as mesmas pessoas físicas detentoras do controle societário de cada uma das empresas do grupo, e (ii) no caso paradigma houve importante

questionamento com relação ao propósito negocial da estrutura adotada, o que não foi motivo de questionamento nestes autos. Sustenta, também, que no mérito o recurso não pode ser provido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

De acordo com o § 9º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972, bem como o artigo 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN será contado a partir da data da intimação pessoal presumida (30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN), ou em momento anterior se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes de tal data, neste caso mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

Na hipótese, o despacho de encaminhamento dos autos do processo digital à PGFN data de 26 de abril de 2018, quinta-feira (fl. 2043). Assim, a intimação presumida da PGFN ocorreu em 26 de maio de 2018 (sábado) e o prazo de 15 dias para interposição de recurso especial teve como termo inicial 28 de maio final o dia 12 de junho de 2018. Desse modo, é tempestivo o recurso especial interposto em 11 de junho de 2018, data confirmada pelo despacho de fl. 2.089, nos termos do § 6º do art. 7º da Portaria MF 527/2010).

Passo a apreciar os demais requisitos para a admissibilidade do recurso.

Analisando os acórdãos recorrido e paradigma verifica-se que ambos discutem o alcance da mesma norma, qual seja, do artigo 71 da Lei 4.506/1964, reproduzido no artigo 353, I do Decreto 3.000/1999 (“RIR/99”), que determina a indedutibilidade de “*royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes*”.

No caso do paradigma 1402-000.905, admitiu-se a aplicação de tal norma quando, embora a destinatária dos royalties não seja sócia direta da remetente, ambas tenham os mesmos sócios pessoas físicas e sejam administradas pelos mesmos indivíduos.

Nesse ponto, observa-se do relatório do acórdão indicado como paradigma as afirmações, constantes do Termo de Encerramento daquela ação fiscal, de que

a TAM MILLOR [destinatária dos royalties] não é, diretamente, sócia da TAM LINHAS AÉREAS, mas os sócios destas são os mesmos daquelas;” e “a eventual alegação de que a TAM não pertence 100% aos sócios detentores da marca perde-se quando se verifica que os sócios proprietários da marca são exatamente aqueles que administram o grupo de empresas (primeiramente seu criador, Sr. Amaro Rolim, e hoje os sócios pertencentes à família).

O voto condutor daquele acórdão então observa que ambas as empresas tinham os mesmos sócios pessoas físicas e eram administrados pelas mesmas pessoas físicas, concluindo que a estruturação do negócio foi planejamento para redução indevida de tributos:

Ora, conforme apurou e comprovou a fiscalização, os sócios de todas as empresas mencionadas, diretamente ou indiretamente, são os mesmos proprietários, ou seja, Srs(as) Noemy Almeida Oliveira Amaro, João Francisco Amaro, Mauricio Rolin Amaro, Maria Claudia Oliveira Amaro, Marcos Adolfo Tadeu Amaro.

O ilustre Auditor Fiscal verificou, ainda, que os sócios proprietários da marca, por intermédio da TAM MILOR S.A., são exatamente aqueles que diretamente administram o grupo de empresas;

(...)

Estou plenamente convencido de que estamos diante de mais um planejamento fiscal irregular ou impróprio, cujos efeitos indevidos devem ser escoimados mediante auto de infração, aplicando-se a multa de ofício, tal qual procedeu o Fisco no presente caso.

Ao analisar este mesmo precedente 1402-000.905, o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, em seu voto no acórdão 9101-003.342, de 17 de janeiro de 2018, observou (grifamos):

Já o acórdão ora recorrido de nº 1402-000.905 se ocupa de contexto fático diverso. No caso concreto aqui analisado não foram identificados pagamentos de royalties feitos a sócios da contribuinte, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. As despesas que a Fiscalização considerou indedutíveis, no caso sob exame, referem-se a pagamentos feitos a pessoa jurídica que não consta no quadro societário da contribuinte, mas que tem os mesmos sócios pessoas físicas daquela.

A partir desta situação fática, **a discussão jurídica que se desenvolveu é mais complexa e abrangente** do que aquela encontrada nos autos que abrigam o acórdão paradigma: é possível interpretar a alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/1964 de forma a **incluir, na vedação ali estabelecida, pagamentos de royalties feitos a beneficiário que**, embora não seja formalmente sócio da contribuinte, **esteja submetido ao controle dos mesmos sócios pessoas físicas** que a comandam?

Por outro lado, a decisão ora recorrida (acórdão 1302-002.695) considera que a norma do no artigo 353, I do RIR/99 não se aplica quando a destinatária dos royalties não é sócia da remetente, ressaltando que a norma não trata de grupos econômicos. Destaca-se, neste sentido, o seguinte trecho do voto:

Não se discute (e nem o fisco e nem a PGFN aventam outra hipótese) que o recorrente não é sócio da, e nem é controlado pela, Oracle International. Aliás, os documentos acostados ao feito demonstram, ad absoluto, a inexistência de uma relação societária entre o contribuinte e o destinatário dos royalties, não obstante não se pode discutir, também, que estas empresas compõe um grupo econômico (o próprio contrato de distribuição assim se refere às empresas contratantes Grupo Oracle).

No entanto, o art. 353, I, versa sobre a indedutibilidade de royalties pagos à sócios da empresa pagadora... este preceito não trata, expressamente, dos grupos econômicos, limitando-se a dispor sobre as tratativas pactuadas entre partes relacionadas. Veja-se:

Art.352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).

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 (...).

Ou seja, a extensão da vedação aí contida pressupõe um exercício hermenêutico já que, de sua literalidade, não se pode extrair as consequências pretendidas pela Fiscalização.

(...)

Ou seja, para que a vedação contida no art. 353, I, do RIR, seja aplicada também às operações praticadas dentro de um grupo econômico, ter-se-á, insista-se que lançar mão de analogia.

Como se percebe, muito embora discutam o alcance da mesma norma, as questões jurídicas colocadas para debate são essencialmente diferentes nos casos dos acórdãos recorrido e paradigma.

Enquanto o acórdão recorrido pretende responder se a vedação constante do artigo 353, I, do RIR/99 se estende a empresas sem relação societária direta, mas pertencentes a um mesmo grupo, o paradigma trata especificamente da aplicação de tal vedação à hipótese em que as empresas sem relação societária direta tenham como sócios as mesmas pessoas físicas e são também administradas pelas mesmas pessoas físicas.

A discussão do paradigma é, assim, mais específica, sob o aspecto de que aborda o grupo societário caracterizado pelo controle comum de pessoas físicas. E é também mais complexa, por conter o aspecto adicional, não versado no acórdão recorrido, de as empresas serem também administradas pelas mesmas pessoas físicas. De se notar que, no acórdão recorrido, a discussão não perpassa questões acerca de planejamento tributário abusivo enquanto que, no paradigma, tal aspecto é inclusive ressaltado.

Da análise da decisão constante do acórdão paradigma não é possível extrair uma conclusão sobre como aquele colegiado decidiria no caso dos autos. Tal verificação revela, em última análise, a inexistência de similitude fática entre tais julgados.

Em síntese, o caso concreto julgado pelo acórdão paradigma n.º 1402-000.905 é significativamente diferente daquele sobre o qual se debruça o acórdão recorrido, não se verificando a necessária similitude fática entre eles. De tal fato decorre que também são distintas as contendas jurídicas que se desenrolam em cada um dos julgados.

Diante de todo o exposto, resta claro que não se configurou a divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), para fins de admissibilidade do recurso especial quanto à matéria "dedutibilidade de despesas com pagamento de royalties", razão pelo qual voto por NÃO CONHECER do recurso em relação a tal matéria.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Concordo com a I. Relatora quanto à inexistência de similitude fática entre os acórdãos comparados, mas especialmente em razão da forma como vertidas as acusações fiscais, que se distinguiram substancialmente e, assim, ensejaram debates sob diferentes parâmetros materiais ao longo do contencioso administrativo, o que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.

O paradigma n.º 1402-000.905 traz em seu relatório a seguinte transcrição da acusação fiscal ali examinada:

DESPEAS DESNECESSÁRIAS – ROYALTIES PELO USO DO NOME TAM: a contribuinte, questionada sobre os valores informados na DIPJ a título de *Royalties* e assistência técnica no País, apresentou contrato de licença para uso de marca, de 10/03/2005, pactuado entre a TAM MILLOR – TÁXI AÉREO, REPRESENTAÇÃO, MARCAS E PATENTES S/A, como licenciante, e a TAM LINHAS AÉREAS S/A, além da TAM S/A, FIDELIDADE, VIAGENS E TURISMO LTDA. e TRANSPORTES AEREOS DEL MERCOSUR S/A (do Paraguai), como licenciadas;

- o contrato aponta que: a) a licenciante, na qualidade de sucessora por cisão da TAM TÁXI AÉREO MARÍLIA S/A, é titular e proprietária da marca “TAM” e b) deseja licenciar o uso da marca para as licenciadas;

- o certificado de averbação n.º 050511/01 data de 25/07/2005;

- os sócios de todas as empresa mencionadas diretamente ou indiretamente são os mesmos proprietários, ou seja, os Srs. Noemy Almeida Oliveira Amaro, João Francisco Amaro, Mauricio Rolin Amaro, Maria Cláudia Oliveira Amaro e Marcos Adolfo Tadeu Amaro;

- a TAM MILLOR nasceu em 25/10/2004 e sempre apresentou declarações de imposto de renda na modalidade de lucro presumido;

- o art. 352 do RIR/1999 determina que “A dedução de despesas com *royalties* será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71)”;
- a necessidade da despesa é questionada pelo autuante, sob a alegação de que é difícil entender o fato de os proprietários da marca, que são, direta ou indiretamente, proprietários da TAM, submeterem a pagamento de *royalties* pelo uso da marca justamente a empresa que possui o maior mercado de aviação do país, nascida originalmente como TAM, que comercializa os seus produtos e cujos resultados são distribuídos para os sócios em forma de dividendos ou juros sobre o capital próprio;
- a eventual alegação de que a TAM não pertence 100% aos sócios detentores da marca perde-se quando se verifica que os sócios proprietários da marca são exatamente aqueles que administram o grupo de empresas (primeiramente seu criador, Sr. Amaro Rolim, e hoje os sócios pertencentes à família);
- o procedimento adotado visa diminuir o lucro da TAM, com a geração desse tipo de despesa, e, conseqüentemente, reduzir a carga tributária;
- o art. 353 do RIR/1999 é conclusivo ao determinar que não são dedutíveis os *royalties* pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, o que não deixa dúvidas sobre a restrição imposta pela legislação à dedutibilidade de despesas com *royalties*, na forma como especifica;
- a TAM MILLOR não é, diretamente, sócia da TAM LINHAS AÉREAS, mas os sócios destas são os mesmos daquelas;
- é perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico a restrição à dedutibilidade de custos e despesas das pessoas jurídicas, quando tais encargos operam-se no campo restrito da liberalidade de seus dirigentes. Ou seja, a lei tributária não proíbe a prática de operações mercantis, como a celebrada entre a fiscalizada e seus controladores, mas lhes atribui efeitos próprios no campo de apuração do IRPJ;
- o Parecer Normativo CST nº 102/75 corrobora com esse entendimento (reproduz trecho);
- com isso, as despesas de *royalties* escrituradas pela empresa foram glosadas, nos montantes de R\$11.336.670,00, R\$13.784.018,19 e R\$14.192.799,42, para os anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, respectivamente:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ANTERIORES EM VALORES SUPERIORES AOS SALDOS DISPONÍVEIS:

- no ano-calendário de 2005, adicionalmente, constatou-se que foi reduzida a base de cálculo do imposto de renda no valor de R\$8.305.559,55, por compensação de prejuízos acima do saldo existente, conforme demonstrativo de compensação de prejuízos fiscais (SAPLI), anexado à fl. 284, no qual observa-se que o saldo em 2004 era de R\$116.512.960,49 e foi aproveitado pela contribuinte, para compensação, o valor de R\$124.818.520,04, redundando na diferença cobrada.

Tendo em conta a restrição legal à dedutibilidade de *royalties*, quando pago a sócios, a autoridade lançadora afirma a indedutibilidade dos valores pagos a pessoa jurídica que, mesmo sem ser sócia da autuada, é composta pelos mesmos sócios desta, pois, em tais circunstâncias os encargos em questão são definidos *no campo estrito da liberalidade de seus dirigentes*. Ou seja, assim como se verifica em relação aos *royalties* pagos a sócios, os *royalties* pagos a pessoa jurídica constituída pelos mesmos sócios são por estes deliberados, e assim não podem afetar o lucro tributável.

Frente a esta acusação, o voto condutor do paradigma, embora discorrendo sobre a finalidade da norma em referência, e afirmando que ela busca *obstaculizar o favorecimento irregular, ou, no mínimo questionável, de poucos (sócios, dirigentes ou seus parentes), em detrimento do Fisco (verificado com a redução do lucro tributável da empresa que paga os royalties) ou em detrimento de outros sócios ou acionistas da sociedade (verificado com a redução dos lucros a serem distribuídos)*, assim se manifesta acerca do caso concreto sob exame:

Ora, conforme apurou e comprovou a fiscalização, os sócios de todas as empresas mencionadas, diretamente ou indiretamente, são os mesmos proprietários, ou seja, Srs(as) Noemy Almeida Oliveira Amaro, João Francisco Amaro, Mauricio Rolin Amaro, Maria Claudia Oliveira Amaro, Marcos Adolfo Tadeu Amaro.

O ilustre Auditor Fiscal verificou, ainda, que os sócios proprietários da marca, por intermédio da TAM MILOR S.A., são exatamente aqueles que diretamente administram o grupo de empresas; Esses elementos amparam a conclusão fiscal, qual seja: o pagamento de royalties à **TAM Milor S.A.** pela **Tam Linhas Aéreas S.A.**, enquadra-se na vedação veiculada no art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, e retira o propósito negocial desta estipulação de royalties.

A Fiscalização, ao evidenciar o quadro societário dos envolvidos, demonstrou cabalmente a vedação à dedutibilidade das despesas com royalties para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Repito: dentro de uma interpretação finalística e teleológica dos dispositivos legais citados, que é a mais adequada e plausível, levando-se em conta a infinita possibilidade de artifícios e “procedimentos formalmente legais” que os interessados podem adotar visando reduzir o montante dos tributos por eles devidos.

Já no presente caso, a autoridade lançadora sequer explicitou a relação societária existente entre a atuada e a pessoa jurídica com quem acordado o pagamento dos *royalties*. Veja-se o que consta do Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 1721/1725:

No exercício das atribuições inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao disposto na MPF Fiscalização nº 08.1.90.00-2015-02524-0, efetuando a auditoria fiscal junto à empresa (contribuinte) em epígrafe no que concerne à sua fiscalização, e da análise dos Custos dos Bens e Serviços Vendidos informados na Linha 19 da Ficha 04A das DIPJ's entregues do ano-calendário de 2010, constatamos a conta do Razão de código 062.000.45010, Custo da Licença / Manutenção SLF.

Na auditoria realizada sob o TDPF Nº 08.1.90.00-2014-00314-6 e encerrada em novembro deste ano, temos que na resposta do ITEM 8 do Termo de Intimação Fiscal Nº 03, lavrado em 27/08/2014, o contribuinte apresentou explicações da contabilização dos lançamentos relacionados na *Tabela 9* que seguiu anexo ao termo, dizendo que “*as despesas referentes a esta conta referem-se a sub-licenciamento dos softwares Oracle. Sobre nossas receitas de licenciamento são calculados 58% e repassados a nossa matriz de acordo com o contrato entre Brasil e a matriz*”

Na resposta do Termo de Intimação Fiscal Nº 06, lavrado em 11/03/2015, foi apresentado o Contrato celebrado e explicações pormenorizadas de como se chegaram aos valores contabilizados apresentados na *Tabela 9*; e também na resposta do Termo de Intimação Fiscal Nº 07, lavrado em 17/04/2015, demais explicações dos valores contabilizados apresentados na *Tabela 9B*, que seguiu anexo ao termo.

Conforme relatado no Termo de Intimação Fiscal Nº 09, lavrado em 29/05/2015, foram constatadas diferenças entre a Composição dos Lançamentos (valor calculado conforme Contrato # Custo de 58% sobre a receita reconhecida), pela apresentação dos arquivos “*BR SLF 2010 mês.pdf*”, um para cada mês, e o Valor escriturado na Contabilidade,

conforme mostrado na *Tabela 9C* que seguiu anexo ao Termo de Verificação N° 04, relativo ao Auto de Infração lavrado em Junho de 2015.

Assim, da análise do Contrato temos, na cláusula 5.1.A – Taxa de Sublicenças:

*“Em consideração a cada Sublicença de um Programa (inclusive Modificações) concedida pela ORASUB ou a um Subdistribuidor da ORASUB, a ORASUB **pagará a OIC uma taxa igual a estabelecida na Parte I do Anexo 1.**”*

E na cláusula do Anexo 1 – Taxas e Pagamentos – Parte I – Taxa Geral de Sublicença (Artigo 5.1):

“Uma taxa igual a 58% (cinquenta e oito por cento) do valor líquido reconhecido como rendimentos da Licença e Suporte do Programa (excluindo os Lucros por Serviços de Suporte Adicionais) sob a U.S. GAAP por parte da ORASUB pela Sublicença relevante.”

Entendemos que é conferido o regime dos direitos autorais à propriedade de software, conforme dispõe o art. 2º da Lei 9.609/98:

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

Assim, não há o que se falar que a cláusula 5.1.A do Contrato esteja tratando de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio. Essa diferenciação entre os royalties exploração de direitos autorais e os royalties de pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio fica evidente no art. 22 da Lei nº 4.506/64:

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

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

Assim, por força do art. 2º da Lei 9.609/98, os royalties em tela se enquadram na hipótese da letra “d” do art. 22 da Lei nº 4.506/64, de modo que não são dedutíveis as despesas/custos conforme art. 353, I, do RIR/99:

“Art. 353. Não são dedutíveis:

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

[...] (destaques originais suprimidos e negritos acrescentados)

Infere-se, do exposto, que os *royalties* pagos à “OIC”, na condição de “matriz” da Contribuinte, seriam indedutíveis, possivelmente porque pagos a sócio pessoa jurídica. O

Colegiado *a quo* superou a arguição de nulidade do lançamento por falta de comprovação do vínculo societário, vez que identificou nos autos a composição societária da Contribuinte (e-fls. 3/243), bem como porque:

O fato, de outro turno, da fiscalização não se reportar aos preditos documentos em seu relatório fiscal, nem tampouco se preocupar com a relação jurídica havida entre a recorrente e a empresa Oracle International Corporation, tem a sua justificativa na própria premissa (correta ou não) de que a existência de um vínculo societário efetivo ser irrelevante para aplicação do preceito do art. 353, I, do RIR; para o fisco, como posto na própria decisão da DRJ, este preceito teria seus efeitos estendidos à grupos econômicos e não só à existência de uma relação societária formalmente estabelecida.

Assim, enquanto o paradigma aplica a restrição legal em razão de a deliberação dos *royalties* caber aos sócios da Contribuinte, ainda que por meio da pessoa jurídica beneficiária dos encargos, o recorrido examina a dedutibilidade de *royalties* que circularam dentro do mesmo grupo econômico, sem adentrar à caracterização da definição dos pagamentos *no campo estrito da liberalidade de seus dirigentes*.

É certo que o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na impossibilidade de interpretação extensiva da norma em referência, em possível contradição com o paradigma que adota *interpretação finalística e sistemática dos institutos*, como se vê no excerto seguinte:

Não se discute (e nem o fisco e nem a PGFN aventam outra hipótese) que o recorrente não é sócio da, e nem é controlado pela, Oracle International. Aliás, os documentos acostados ao feito demonstram, *ad absoluto*, a inexistência de uma relação societária entre o contribuinte e o destinatário dos *royalties*, não obstante não se pode discutir, também, que estas empresas compõem um grupo econômico (o próprio contrato de distribuição assim se refere às empresas contratantes Grupo Oracle).

No entanto, o art. 353, I, versa sobre a indedutibilidade de *royalties* pagos à sócios da empresa pagadora... este preceito não trata, expressamente, dos grupos econômicos, limitando-se a dispor sobre as tratativas pactuadas entre partes relacionadas. Veja-se:

[...]

Ou seja, a extensão da vedação aí contida pressupõe um exercício hermenêutico já que, de sua literalidade, não se pode extrair as consequências pretendidas pela Fiscalização.

E, neste particular, pergunta-se: seria possível integrar a norma para atingir fatos não descritos nela explicitamente? E, caso afirmativo, quais seriam os limites para tal exercício hermenêutico? Estar-se-ia diante de mera interpretação extensiva ou, lado outro, se estaria utilizando de analogia para emprestar à norma tributária efeitos que, na sua literalidade, não são observados?

Que as disposições do art. 353 são taxativas, não me parece haver dúvidas, até porque, entender se tratar de *numerus apertus* representaria iniludível afronta ao princípio da segurança jurídica (o contribuinte não pode ficar ao bel prazer da subjetividade que semelhante entendimento comportaria).

Assim, para abarcar a situação tratada neste feito, isto é, uma operação realizada por empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, somente seria possível mediante:

- uso de uma interpretação extensiva; ou
- analogia.

[...]

Os contornos da lei são precisos... não há que se perquirir o intento do legislador, no caso, para se definir o seu alcance. A vedação contida no art. 353 se estende aos sócios e

gerentes da empresa, até, porque, a intenção do legislador aí é de coibir a fraude, a distribuição disfarçada de lucros e a "fabricação" de despesas. Para, contudo, estender tais efeitos à outras situações ali não descritas, não se utilizaria, propriamente, de um método interpretativo: seria necessário empregar, de fato, analogia.

Vejam bem, 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).

Ou seja, para que a vedação contida no art. 353, I, do RIR, seja aplicada também às operações praticadas dentro de um grupo econômico, ter-se-á, insista-se que lançar mão de *analogia*.

[...]

Todavia, a extensão interpretativa assim criticada tem em conta relações societárias de qualquer espécie, no alcance da vagueza da expressão "grupo econômico", e em momento algum reporta, minimante, relação de controle ou influência nas decisões, que pudesse guardar traços de semelhança com o caso tratado no acórdão paradigma.

Analisadas as premissas assim postas pelo voto condutor do acórdão recorrido, até poder-se-ia cogitar de um dissídio jurisprudencial se ele fosse o paradigma em recurso especial interposto contra o Acórdão nº 1402-000.905, e a discussão repousasse nos limites interpretativos do art. 353, inciso I do RIR/99. Contudo, nem mesmo esta cogitação subsiste, quando se tem em conta os demais argumentos deduzidos na sequência do referido voto:

Lembrando que a as permissões para dedução de despesas compõem o aspecto quantitativo da norma de incidência tanto do IRPJ como da CSLL, assentar, neste particular, o uso da analogia para fechar, ao contribuinte, a porta relativa a prática de determinado ato seria, a toda monta, indiscutível desrespeito ao princípio da legalidade e, diga-se, ao seu espelho mais restrito, qual seja, a tipicidade; por analogia, não se pode, a meu ver, vedar a dedução de despesas com *royalties* pagos à empresa que não mantenha relação societária com a fonte pagadora, a mingua de previsão legal explícita.

Não bastasse isso, diga-se, há uma questão de cunho prático/operacional, que resvalaria, também, num princípio de razoabilidade: ora, a Oracle International não é sócia da recorrente, e isto já foi estabelecido; mas a Oracle é, efetivamente, a detentora dos direitos inerentes aos *softwares* comercializados no mundo inteiro (só pra lembrar, um deles é muito utilizado por este Conselho o JAVA).

A mingua da existência de uma relação societária entre o contribuinte e a detentora dos direitos deste *softwares* não se poderia, seriamente, exigir que a cessão destes direitos fosse feita de forma gratuita (a Oracle International tem que responder a seus acionistas pelos lucros que deixar de perceber), mesmo que tal cessão se dê entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico!

Neste particular, vedar a dedução de *royalties* pagos entre empresas de determinado "grupo econômico" representaria uma ingerência indevida na gestão corporativa empresarial...

Nestes termos, o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na inexistência de vínculo societário direto da Oracle Internacional com a autuada, e no fato de ela ter de responder

a pessoas que possam não ser acionistas da Contribuinte. Esta a consequência, portanto, da ausência de assertividade, na acusação fiscal, acerca da definição das pessoas que deliberaram e se beneficiariam do pagamento dos *royalties*, a qual também conduz à divergência assim manifestada em declaração de voto integrada ao acórdão recorrido, acerca do processo decisório nos grupos econômicos:

Embora o Relator concorde que a norma em destaque engloba a pessoa jurídica, afasta sua aplicação nos casos em que, embora não seja sócio direto, o receptor dos *royalties* pertença ao mesmo grupo econômico do pagador, sob o controle da matriz no exterior.

Entendo que, no caso, deve-se buscar o sentido teleológico da norma, sob pena de retrocedermos ao tempo em que a aplicação extremada da legalidade estrita, impondo um sentido literal absoluto às normas, exigia a promulgação anual de novas leis fiscais a cercar supostos planejamentos tributários, o que produzia um jogo de gato e rato prejudicial apenas ao País.

[...]

No caso presente não estamos falando da criação de uma empresa veículo para receber os valores em nome da matriz, mas de empresa existente e ativa, pertencente ao grupo, que, como não sócia, recebe os valores, o que determinaria a dedutibilidade dos *royalties* no caso de interpretação literal da norma.

Devemos entender que a Lei 4.506 foi publicada em uma época (1964) em que não havia a proliferação de grupos econômicos supraestatais, havendo as figuras simples de sociedades, responsáveis por todas as atividades relacionadas à produção. Hoje, temos uma sociedade que produz, outra que vende, uma terceira que recebe e cobra, uma quarta que concentra todas as decisões do grupo e une todas ao seu redor, muitas vezes localizadas em países diferentes, conforme a conveniência do negócio.

Então, buscar o sentido teleológico nada mais é do que atribuir eficácia à norma, ou o aplicador seria forçado a entender, como veladamente aconteceu no caso citado, que a interposição de integrante não-sócio do grupo econômico entre o beneficiário final (a matriz, no caso) e o pagador de *royalty* nada mais seria do que fraude à lei, uma atitude que por si só não seria ilegal, mas que visaria ao rompimento da estrutura lógica de todo o sistema jurídico.

Sim, porque, agindo legalmente, por hipótese, estaria contornando a norma proibitiva e autorizando o favorecimento indireto de poucos (sócios, dirigente e seus parentes) em detrimento do Fisco e de outros sócios ou acionistas da sociedade, como bem fundamentado pelo Conselheiro Antônio José Praga de Souza, no acórdão n.º 1402-000.905, de sua relatoria, citado nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda:

[...]

Por outro lado, a existência do Grupo Oracle é reconhecido e explicado no contrato, além deste disciplinar que o pagamento que a ORASUB faz à OIC pode ser feito a qualquer membro do referido Grupo, conforme seja mais "adequado", como se vê do trecho do acórdão da DRJ/RIO:

[...]

Por todo o exposto, reconhecer a eficácia normativa com interpretação literal restritiva, no caso em julgamento, não satisfaz o real sentido da norma enquanto integrante de um sistema jurídico. A lógica deste sistema, de um lado, impede uma interpretação que permita que decisões unilaterais invertam seus valores e, de outro, permite que se determine o alcance da lei para que o conjunto normativo mantenha sua integralidade.

Nestes termos, a Recorrente não tem direito à dedutibilidade da despesa de pagamento de royalty de 58% de sua receita de licenciamento, pois o pagamento feito à empresa pertencente ao mesmo grupo econômico é alcançado pela norma do artigo 71, parágrafo único, inciso "d", da Lei n.º 4.506, de 1964.

Evidente, assim, que a discussão travada no recorrido teve referenciais substancialmente distintos daqueles examinados no acórdão paradigma. Essencialmente, o acórdão recorrido não apresenta similitude no ponto que foi determinante para a interpretação do dispositivo legal em debate no acórdão paradigma: a identidade entre os sócios da atuada e as pessoas que deliberaram o pagamento dos *royalties*.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira