



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 16682.720269/2018-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-006.278 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de outubro de 2022  
**Recorrente** IBM BRASIL-INDUSTRIA MAQUINAS E SERVICOS LIMITADA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014

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 a 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 n° 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a constituição de ofício dos créditos tributários de IRPJ, inclusive das penalidades aplicadas, nos termos do relatório e voto do relator, deixando, por consequência, de se analisar os pedidos subsidiários apresentados pela Recorrente no Recurso Voluntário. O Conselheiro Marcelo Cuba Netto votou pelas conclusões do relator quanto às questões dos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico e à caracterização dos pagamentos como royalties. O Conselheiro Paulo Henrique

Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator quanto à caracterização dos pagamentos como royalties.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Flávio Machado Vilhena Dias, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

## Relatório

Trata-se, o presente processo administrativo, de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte IBM Brasil-Indústria Máquinas e Serviços Limitada, ora Recorrente, através dos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ, referentes ao ano-calendário de 2013 e 2014.

Como se verifica do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1114 a 1134, a acusação do agente autuante, em síntese, está estribada no fato de o contribuinte ter deduzido, de forma indevida, aos olhos da fiscalização, o valor pago em contrapartida ao direito de distribuir/comercializar *software* no território brasileiro à sua controladora indireta, denominada IBM Corporation, uma vez que esses pagamentos seriam caracterizados como *royalties* pagos a sócio da entidade.

Com o entendimento pela impossibilidade da dedutibilidade desses valores, apurou-se, também, a falta de recolhimento do IRPJ sobre as bases estimadas naqueles ano-calendários.

No TVF, o agente autuante, após demonstrar os trâmites do processo de fiscalização, em especial, as intimações feitas ao contribuinte e as respostas e esclarecimentos que foram prestadas, fincou a acusação fiscal, basicamente, em dois pilares:

O primeiro deles seria o fato de que o autor de um programa de computador (*software*) deve ser sempre uma pessoa física, sendo que os direitos patrimoniais decorrentes podem ser transferidos a outra pessoa física ou para uma pessoa jurídica. Assim, o agente autuante, após citar e comentar dispositivos da Lei nº 9.609/98 (“Lei dos Softwares”) e da Lei nº 9.610/98 (“Lei dos Direitos Autorais”), apresentou as seguintes conclusões:

- Programa de computador é protegido pelas duas leis de direitos autorais: Lei do Software (Lei nº 9.609/98) e, subsidiariamente, Lei dos Direitos Autorais (Lei nº 9.610/98);
- Os Direitos Autorais de um programa de computador dividem-se em direitos morais e direitos patrimoniais;
- Os direitos morais são os relativos ao autor do programa de computador. São inalienáveis e intransferíveis;
- Autor de um programa de computador é a pessoa física criadora do programa;

- Os direitos patrimoniais são os relacionados à exploração do programa de computador e pertencem ao titular do direito autoral;
- O titular do direito autoral pode ser pessoa física ou jurídica.

A fiscalização entendeu que os valores pagos pela Recorrente à empresa IBM Corporation deveriam ser considerados como *royalties*, uma vez que esta empresa, “*por não ser pessoa física, jamais poderia ser autora intelectual de um programa de computador, bem protegido pelo Direito Autoral, não se aplicando a exceção prevista no art. 22, “d”, da Lei n.º 4.506/64*”.

No segundo pilar da acusação fiscal, como se observa do TVF, a fiscalização demonstrou que a Recorrente, no ano-calendário fiscalizado, tinha “*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*”.

Contudo, a fiscalização afirmou que “*todas as empresas do grupo IBM são subsidiárias integrais da IBM Corporation, fazendo parte de um mesmo grupo econômico*” e 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.*”

Com essas premissas, a fiscalização, com base no que dispunha o então vigente artigo 353 do RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99), entendeu que os valores pagos a título de exploração de direitos autorais pela Recorrente à empresa IBM Corporation seriam *royalties*, não sendo dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O agente autuante deixou claro que ao “*interpretar a norma inserida no Regulamento, depreende-se que os pagamentos efetuados pela IBM Brasil à IBM Corporation pela exploração de direitos autorais sobre os programas de computador (licença de uso e distribuição de software conforme cláusula segunda do contrato celebrado em 29/01/1993 entre as partes) se enquadram na hipótese prevista no inciso I, deste artigo, uma vez que os pagamentos se amoldam ao conceito de royalties definido no artigo 22, “d”, da Lei n.º 4.506/64*”, concluindo que:

Por todo o exposto, com base nos art. 22, “d”, da Lei n.º 4.506/64, c/c art. 353, I, do RIR/99, são indedutíveis os royalties pagos pelo licenciamento de uso e distribuição de software de titularidade de sua controladora, a empresa IBM Corporation, registrados na conta 010254718920000 - INC COSWR SLF 60RATE da Escrituração Contábil Digital da IBM Brasil, no montante de R\$ 945.586.896,55, e informados na ficha 4A, linha 30, da DIPJ 2013 (doc. 1) como custo das mercadorias revendidas, uma vez que não foram adicionados ao lucro líquido do período correspondente para a apuração do Lucro Real conforme determina o disposto no art. 249, I, do RIR/99.

Por fim, após discorrer sobre a multa de ofício aplicada no presente caso – no patamar de 75% –, nos termos do artigo 44, I, da Lei n.º 9.430/96, a fiscalização demonstrou o seu entendimento quanto à legalidade “*do lançamento da multa de ofício incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurados concomitante com o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas*”.

Devidamente intimado do lançamento de constituição de ofício dos créditos tributários, via Autos de Infração, a Recorrente apresentou Impugnação Administrativa, dando início, com esse ato, a este processo administrativo fiscal.

Em um longo arrazoado, a Recorrente combateu integralmente a acusação fiscal. Os argumentos apresentados pelo contribuinte no apelo foram assim resumidos no acórdão proferido pela DRJ de Ribeirão Preto (SP):

5. O sujeito passivo apresentou impugnação tempestiva (ciência em 21/02/2018, às fls. 1.154; apresentação da peça de defesa em 22/03/2018, às fls. 1.160) às fls. 1.189-1.249, por meio da qual aduziu as razões assim sintetizadas pela própria defesa:

(i) dd. autoridades fiscais indevidamente equipararam a remuneração pelo direito de distribuir/comercializar software a royalties com base no art. 22 da Lei 4.506/64, que é destinado à tributação de pessoas físicas; e exclui expressamente da equiparação a remuneração de direito autoral pago diretamente ao autor da obra (que é exatamente o caso em exame), (ii) o limite de dedutibilidade previsto no art. 353, I do Regulamento do Imposto de Renda tinha como objetivo alcançar pagamentos feitos por pessoas jurídicas a sócios pessoas físicas, sendo que a menção aos pagamentos a pessoas jurídicas foi incluída - de forma ilegal - apenas na consolidação do Regulamento do Imposto de Renda; (iii) os pagamentos feitos pela Impugnante tiveram como beneficiário a empresa IBMC, que não era (e continua não sendo) sócia da Impugnante, não podendo ser aplicado o inciso I do artigo 353 do RIR, e (iv) porque a remuneração pela distribuição/comercialização de software não deve ser caracterizada como royalties, porque tal pagamento visava à remuneração do direito de distribuir/comercializar cópias dos software no Brasil.

6. Ademais, defende que as multas isoladas devem ser afastadas independentemente da procedência da autuação principal.

7. Ao desenvolver suas razões, começou por asseverar que o valor glosado corresponde à principal despesa da impugnante, o que, caso vier a prosperar a autuação, inviabilizaria o seu negócio. O seu imposto de renda devido sofreria um aumento de 50%, o que seria inconcebível com o cenário econômico atual e se estaria tributando o seu patrimônio.

8. O valor cobrado pela IBMC segue o princípio "arm's length", ou seja, é coerente com o valor de mercado desse tipo de transação.

9. A autuação é equivalente a impedir a dedução das despesas com aço para uma indústria automobilística.

10. O disposto no art. 353, I, do Regulamento do Imposto de Renda, não é aplicável ao seu caso, porque a indedutibilidade é aplicada apenas para sócio pessoa física e não se está diante de pagamento a sócio da impugnante.

11. Tece um longo arrazoado, com análise da legislação, citação de doutrina e jurisprudência, para asseverar que os valores glosados correspondem à remuneração de direito autoral e não a royalties e inexistente previsão legal que equipare esses dois institutos. Em síntese, aduz que: o artigo 22 da Lei n.º 4.506/64 trata da tributação das pessoas físicas e, assim, não pode ser aplicado para regular a apuração do lucro real da pessoa jurídica; o art. 22 da Lei n.º 4.506/64 não tem o propósito de determinar a natureza jurídica do direito autoral e, muito menos, o de equipará-lo a royalties; ainda que se pudesse enquadrar direito autoral a royalties, estes valores foram pagos a autora do software. Conclui seu arrazoado com a seguinte passagem que merece transcrição:

Considerando o acima exposto, está comprovado que (i) a pessoa jurídica pode ser a autora do software, seja com base na legislação brasileira, seja com base na legislação americana e (ii) que a IBMC é reconhecidamente a autora dos softwares distribuídos pela Impugnante.

Assim, de acordo com o próprio dispositivo em questão, não se pode enquadrar no conceito de royalties o pagamento realizado ao próprio autor do bem ou da obra.

12. Discorre sobre a interpretação da proibição prevista no art. 353, I, do RIR/99, com base em jurisprudência administrativa e judicial, para aduzir que não alcança as pessoas jurídicas, uma vez que o artigo 71 da Lei n.º 4.506/64, base legal do dispositivo regulamentar, não estende essa vedação às pessoas jurídicas.

13. Busca demonstrar que a IBM Corporation, destinatária dos pagamentos, não é sócia da autuada. Em síntese, aduz que suas sócias, nos anos-calendário autuados, eram apenas as empresas IBM Americas Holding LLC e IBM World Trade Asia Corporation. A IBM Corporation é apenas controladora indireta da impugnante. Entende, novamente com lições doutrinárias, que a beneficiária não é sócia, pois o sócio é aquele que contribui para o capital social da entidade, o que não ocorre com o controlador indireto.

14. De forma subsidiária, a defesa alega ainda:

(...) mesmo se afastada a natureza de remuneração a direito de autor inerente aos pagamentos efetuados sob tal contrato, certamente não se teria em mãos pagamento de royalties, na medida em que a Impugnante figura como mera intermediária na relação entre usuário final (consumidor) e o autor da obra intelectual (International Business Machines Corporation).

15. Também subsidiariamente aduz ter havido mudança no critério jurídico adotado pelas autoridades fiscais. Afirma que, desde 1993, adota o mesmo procedimento quanto à sua principal despesa e que sofreu fiscalização rotineira sem que tenha sido autuado no passado. Cita exemplos de fiscalização, com intimações específicas relativas à matéria. Assim, como a atividade de lançamento é vinculada, nos termos do art. 142 do CTN, houve homologação tácita da apuração do IRPJ. Como a fiscalização mudou o entendimento em 2014, não poderia ter sido autuada a partir de 2009, mas sim de 2015, por força do art. 146 do CTN. Ademais, a Solução de Divergência n.º 27/2008 estabelecia que as remessas ao exterior como pagamento de aquisição de software não se caracterizavam como royalties; tal entendimento só foi modificado em 2017 pelo Ato Declaratório Interpretativo n.º 07/2017.

16. Por fim, oferece razões contra a imposição concomitante de multa isolada com multa de ofício.

Ao apreciar o apelo do contribuinte, a 10ª Turma daquela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) entendeu por bem julgar a Impugnação Administrativa como improcedente. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2013, 2014

**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.

**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.

**MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO**

Por força de expressa previsão do art. 53 da Instrução Normativa n.º 1.700/17, as multas isoladas devem ser aplicadas em concomitância com a multa de ofício.

Não concordando com a decisão proferida, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.482 e seguintes dos autos), no qual, em síntese, repisa os argumentos apresentados na Impugnação Administrativa, rebatendo as razões de decidir daquela DRJ.

Ainda, às fls. 1.560, a Recorrente apresentou petição nos autos, requerendo a juntada de cópia da Solução de Consulta n.º 182 da Cosit, de 31 de maio de 2019, que, a princípio, iria ao encontro em parte do que restou defendido em seus apelos.

Ato contínuo, os autos foram distribuídos a este relator para julgamento.

Este é o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

### DA TEMPESTIVIDADE E DO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Como se denota dos autos, o contribuinte foi intimado do resultado do julgamento no dia 01/08/2018 (comprovante de fls. 1.479), apresentando seu Recurso Voluntário em 30/08/2018, conforme comprovante de fls. 1.481, ou seja, o Recurso ora em análise foi apresentado no prazo de 30 dias, como fixado no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Assim, por cumprir os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser conhecido e analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

### DA DELIMITAÇÃO DO TEMA. DA FIXAÇÃO DE ALGUMAS PREMISSAS.

Como demonstrado acima, a discussão posta no presente processo administrativo se refere à dedutibilidade ou não de despesas incorridas pela Recorrente, decorrentes de pagamentos realizados a empresa estrangeira, pertencente ao mesmo grupo econômico, pela exploração de direitos autorais de *software*.

De pronto, não se pode deixar de se consignar que, *mutatis mutandis*, essa mesma discussão já foi travada por este colegiado, quando do julgamento do Recurso Voluntário apresentado nos autos do processo de n.º 19515.721301/2015-93, cuja relatoria ficou a cargo do conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

No brilhante voto proferido (acórdão n.º 1302-002.695<sup>1</sup>), aquele Conselheiro explorou de forma detalhada e minuciosa a presente discussão, sendo acompanhado por este relator na integralidade.

Assim, na fixação das premissas que serão adotadas para a solução da discussão devolvida a este colegiado, invariavelmente, se socorrerá daquela decisão, cujos fundamentos, reiterem-se, são irretocáveis.

---

<sup>1</sup> Não se pode deixar de destacar que, em 03/12/2019, ao analisar o Recurso Especial apresentado pela douta PGFN, a Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu por bem em não conhecer do apelo, por ausência de similitude fática entre os acórdãos indicados como divergentes e o que restou decidido por este colegiado. (informação extraída do site do CARF - <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf> - em consulta realizada no dia 13/10/2022.)

Contudo, com o objetivo de contribuir com o debate, este relator trará seus fundamentos e razões de decidir, evitando-se, assim, a “tentação” de simplesmente transcrever o acórdão já proferido por este colegiado.

## 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 ao 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 exemplificativa<sup>2</sup> no artigo 22 da Lei n.º 4.506/64, que tem a seguinte redação:

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

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

**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. (destacou-se)

Pela redação do dispositivo legal transcrito, em especial do que se observa da alínea d), do artigo 23 (em destaque), 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, a Lei n.º 9.609/98 (Lei dos Softwares), em seu artigo primeiro, conceitua os *softwares* da seguinte forma:

Art. 1º - Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

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:

---

<sup>2</sup> A expressão "tais como" constante no caput do dispositivo deixa claro o caráter exemplificativo.

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

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

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes.

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos casos em que o programa em si não seja objeto essencial do aluguel.

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 ressaltou/protegeu a titularidade da pessoa jurídica da mesma forma. Confira-se, neste sentido, a redação do artigo 11 da referida lei:

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. (destacou-se).

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:

Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.

§ 1º Ressalvado ajuste em contrário, a compensação do trabalho ou serviço prestado limitar-se-á à remuneração ou ao salário convencional.

§ 2º Pertencerão, com exclusividade, ao empregado, contratado de serviço ou servidor os direitos concernentes a programa de computador gerado sem relação com o contrato de trabalho, prestação de serviços ou vínculo estatutário, e sem a utilização de recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, materiais, instalações ou equipamentos do empregador, da empresa ou entidade com a qual o empregador mantenha contrato de prestação de serviços ou semelhantes, do contratante de serviços ou órgão público. (destacou-se).

Assim, em que pese, quando do julgamento consubstanciado no acórdão n.º 1302-002.695 ter se deixado em aberto a interpretação dos dispositivos legais, considerando-a como dúvida, entende-se que a Lei n.º 9.609/98 equiparou a figura do "autor" a do titular do 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 n.º 10.406/02), é claro ao estender às pessoas jurídicas a proteção dos direitos personalidade. Veja-se a redação do dispositivo:

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

Portanto, a pessoa jurídica pode deter direitos de personalidade<sup>3</sup>, 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 n.º 9.609/98.

Na mesma linha do que se está aqui defendendo, os professores Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald 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 Rosenvald. 15. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. Pág. 281). (destacou-se)

Inclusive, em nota de roda pé, 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 n.º 9.609/98 – a chamada Lei do Software – reconhece proteção aos programas de computador dispondo 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**

<sup>3</sup> 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).

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 pé 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 n.º 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. 1324 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 n.º 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 n.º 3.000/99<sup>4</sup>.

Contudo, de acordo com o que restou decidido anteriormente neste colegiado, no já mencionado acórdão n.º 1302-002.695, para se colocar uma pá de cal sobre a presente discussão, entende-se como necessária a análise de mais dois pontos<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> O artigo 363, inciso I do atualmente vigente Decreto n.º 9.580/2018 tem a mesma previsão.

<sup>5</sup> 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.

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 n.º 3.000/99. É o que se passa a fazer.

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

Ao proferir o voto consubstanciado no acórdão n.º 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 n.º 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 §1º A<sup>6</sup>, 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 n.º 149/2013”:  
(destacou-se)

Neste sentido, não se pode perder de vista que a Lei n.º 9.609/98 determina que os contratos que envolvam a transferência de tecnologia deverão ser, necessariamente, registrados

---

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)

<sup>6</sup> O dispositivo em comento tem a seguinte redação:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

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. 1047 a 1053, 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. 1.340 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/registro 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 pactuação firmada entre a Recorrente 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 Verificação Fiscal, 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 nessa ilação, a fiscalização entendeu que os pagamentos realizados a título de “*royalties*” pela Recorrente não seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, nos termos do comando do artigo 353, inciso I do RIR/99, que tem, reitera-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 emprêsas, 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 explicita*

(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:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

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, 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 n.º 1302-002.695 – Sessão de 09 de Abril de 2018).

Como se não bastasse, na petição de fls. 1.560 e seguintes, a Recorrente juntou aos autos cópia da Solução de Consulta n.º 182 da Cosit, de 31 de maio de 2019, ou seja, de data posterior ao julgamento realizado por este colegiado referente àquele processo (processo n.º 19515.721301/2015-93).

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 n.º 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 n.º 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 n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 71, parágrafo único, "d"; Decreto n.º 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 n.º 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.

Deixa-se, assim, de analisar os pedidos subsidiários apresentados pela Recorrente no Recursos Voluntário, notadamente quanto (i) à “mudança do critério jurídico” e a impossibilidade de se penalizar o contribuinte pelas condutas praticadas e quanto (ii) a impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

É como se vota.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias