



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.721788/2021-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.308 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de abril de 2024
Recorrente MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO ARGUIDO EM RAZÃO DA INOCORRÊNCIA DE LANÇAMENTO EM FISCALIZAÇÕES ANTERIORES. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

O crédito tributário não lançado em períodos anteriores não representa impedimento para a administração tributária apreciar os elementos de fato e de direito que exigem seu lançamento, porquanto se tratar de atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente, conforme previsão do art. 142, parágrafo único, do CTN.

O não lançamento do tributo não representa manifestação de critério jurídico susceptível à invocação de um direito adquirido contra posterior lançamento, pois não há direito adquirido contra omissão no cumprimento da lei.

Se à administração pública é dado anular seus próprios atos, é também dado afastar vícios que os tornem ilegais, dos quais não se originam direitos, conforme súmula 473 do STF, com mais razão é plenamente possível ao Fisco realizar o lançamento de tributos quando não o tenha feito anteriormente, sempre que encontrar razões fáticas e jurídicas para tanto, conquanto inexistam óbices de natureza legal.

Não se aplica o art. 146 nos casos em que não houver prévia manifestação de entendimento da administração tributária ou dos órgãos de julgamento sobre fatos e análises posteriores.

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

Ano-calendário: 2016

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

A qualificação da despesa paga a título de *royalty* depende da análise e verificação da natureza jurídica das obrigações assumidas nos respectivos contratos, cujos pagamentos decorrem (i) do uso ou exploração de marcas ou

(ii) da exploração de direitos autorais, devendo-se atentar ao aspecto material do gasto incorrido, independentemente da forma empreendida, pois o nome que se dá às coisas não faz dela o que são.

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

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

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

A remessa de pagamento ao exterior a título de *royalty* caracteriza despesa dedutível do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica da contribuinte remetente, quando representar pagamento de remuneração devida pela exploração de direitos autorais percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra autoral individual ou coletiva, aplicando-se o art. 22, alínea “d”, da Lei 4.506/64.

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

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

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

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS POR REMESSAS AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE PUBLICIDADE REALIZADA EM

AMBIENTE VIRTUAL, MEDIANTE ANÚNCIOS PATROCINADOS IMPULSIONADOS POR USUÁRIOS DE WEBSITES.

Não é dado à administração tributária desconsiderar a natureza jurídica de contrato de publicidade *online* para requalificá-lo como contrato de licenciamento de uso de marca quando o ajuste das partes não trouxer nenhuma cláusula de cessão de direitos nem autorização para licenciamento de nenhum bem intangível.

Havendo típico ajuste de prestação de serviço de publicidade em ambiente virtual, descabe ao Fisco considerar os haveres dele decorrentes como *royalty*, sendo indevida a glosa das despesas dedutíveis do ajuste do lucro líquido relacionado à apuração do lucro real.

Configura-se como prestação de serviços *online* o pacto firmado para tornar possível a veiculação de anúncios em ambiente virtual, mediante patrocínio que os impulse por usuários de *websites*.

DEDUTIBILIDADE DA REMESSA AO EXTERIOR DE PAGAMENTO DE ROYALTY POR CONTRATO FIRMADO ENTRE PARTES NÃO VINCULADAS. POSSIBILIDADE.

O pagamento de *royalty* é dedutível na apuração do lucro real quando decorrente de contrato firmado entre partes não vinculadas, assim consideradas as que não realizam controle direto nem permitam que uma seja titular de direitos sociais sobre a outra, nem possam tomar decisão preponderante sobre deliberações sociais, eleger administradores ou praticar qualquer ato de gestão.

CONTRATO DE CESSÃO DE DIREITO DE EXPLORAÇÃO PARA COMERCIALIZAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE LICENÇAS DE SOFTWARE PARA USO REMOTO EM AMBIENTE VIRTUAL (“EM NUVEM”). NÃO CONFIGURAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INEXISTÊNCIA DE NATUREZA JURÍDICA DE “SAAS - SOFTWARE AS A SERVICE” QUE AFASTE O PAGAMENTO DA REMUNERAÇÃO COMO ROYALTY.

O acordo firmado para assegurar a cessão de direito de exploração para comercialização e distribuição de licenças de *software* ativado remotamente em ambiente virtual (“em nuvem”) não tem natureza jurídica de prestação de serviço, salvo se comprovadamente existir obrigação de fazer, que sejam assumidas pela cessionária e represente o objeto primordial da contratação.

A comercialização acesso de uso de *software* “em nuvem” por empresa cessionária dos respectivos direitos de exploração para os usuários finais assegura à cedente, na condição de titular da tecnologia, remuneração a ser paga a título de *royalty*, porquanto inexistir a prestação de serviços realizada pela intermediária.

Os *softwares* em ambiente virtual e os demais que a eles se assemelhem representam obra coletiva suscetível à proteção de direito autoral à pessoa jurídica titular da iniciativa comum que os desenvolva, razão pela qual as remessas ao exterior ao titular como pagamento de *royalties* representam despesas dedutíveis do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, que negava provimento ao recurso, e o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, que dava parcial provimento para exonerar apenas a glosa relativa ao contrato de publicidade, com fundamentos distintos do Relator. O Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto acompanhou o voto do relator pelas suas conclusões. Os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque manifestaram intenção em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

01. Trata-se de lançamento de IRPJ decorrente da glosa de despesas consideradas não dedutíveis na apuração do Lucro Real, em razão do pagamento a empresa situada no exterior, no ano-calendário de 2016, que foram considerando pagamentos de *royalties* pela administração tributária, gerando crédito tributário de R\$ 89.006.571,56, em valores históricos (fls. 695/700).

02. O Termo de Verificação Fiscal (fls. 678/694) relatou que a companhia brasileira MICROSOFT DO BRASIL (ora recorrente) mantinha relações contratuais com companhias não residentes das quais é subsidiária, quais sejam, MICROSOFT ON LINE e MICROSOFT CORPORATION.

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

- a) *Despesas de Royalties no valor de R\$ 2.395.334,68, referentes ao contrato denominado “Contrato de Licença de Uso de Marca” (fls. 566 a 681).* Referido contrato foi averbado no INPI e registrado no BACEN e, segundo a administração tributária, obedeceu ao limite de 1% sobre as receitas líquidas, sendo possível a dedutibilidade da despesa, conforme § único do art. 323 do RIR 99. Nesse caso, não houve apontamento de nenhuma infração.
- b) *Despesas de Royalties no valor de R\$ 13.568.394,66, referentes ao contrato denominado “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade” (fls. 458 a 461).* A administração tributária registra que referido contrato não envolveria prestação de

serviços de publicidade, uma vez que a contratada sediada nos EUA (MICROSOFT ONLINE) emitiu *invoices* descrevendo a cobrança de *royalties* da contratante brasileira (MICROSOFT DO BRASIL), a qual também registrou em sua contabilidade que as despesas relativas ao referido acordo tratam-se de *royalties*. Consta, ainda, do TVF que:

b.1) Ao analisar os referidos contratos, identificou que não haveria “*qualquer cláusula ou item que descreva a forma como os serviços seriam prestados. Não há qualquer menção à criação/produção de conteúdos, aos serviços ou suprimentos necessários ao estudo, concepção e execução da publicidade ou propaganda, nem qualquer dispositivo que faça remissão às atividades descritas no Decreto n.º 57.960, de 1965, que regulamenta o exercício da profissão de publicitário e dispõe sobre a atividade*”.

b.2) Apontou que, se fosse mesmo um contrato de publicidade, a empresa estrangeira (MICROSOFT ONLINE) atuaria como agência e deveria seguir as normas relacionadas a este seguimento empresarial (Decreto n.º 57.690/66 e Normas-Padrão da Atividade Publicitária), condição que entende não ter demonstrado.

b.3) Conclui que os respectivos pagamentos foram considerados como remessa de *royalties* e requalificou o contrato de prestação de serviço de publicidade, para considerá-lo como “*contrato de licenciamento de uso de marca*”, razão pela qual considerou a despesa indedutível, nos termos no art. 71, parágrafo único, alínea “e”, item “2”, do RIR/99.

c) *Despesas de Royalties no valor de R\$ 24.735.845,06, referentes ao contrato denominado “Contrato de Licença de Comercialização”* (fls. 479 a 484). O agente autuante identificou que tais contratos envolvem empresa estrangeira diversa, que também é sediada nos EUA, no caso, a não residente MICROSOFT CORPORATION. A companhia também teria emitido *invoices* para receber *royalties*, tanto quanto a contribuinte brasileira, MICROSOFT DO BRASIL, contabilizou tais pagamentos sob o mesmo título. Anotou-se também que:

c.1) As cláusulas do contrato previam remuneração paga como *royalties* pela licença do direito de comercializar os jogos de videogame no Brasil, de forma que a licenciada (MICROSOFT DO BRASIL) pagaria à licenciante (MICROSOFT CORPORATION) um percentual de remuneração de *royalties* sobre a comercialização dos mesmos.

c.2) Como a MICROSOFT CORPORATION é sócia controladora da MICROSOFT DO BRASIL, conclui-se que as despesas referentes a esse contrato seriam indedutíveis, conforme art. 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei n.º 4.506, de 1964, e o art. 353, inciso I, do RIR/1999, à época, vigentes.

d) *Despesas de Royalties no valor de R\$ 138.603.231,76, referentes ao contrato denominado “Acordo de Prestação de Serviços Online”* (fls. 560 a 564). Neste contrato, as partes envolvidas foram a companhia brasileira autuada (MICROSOFT DO BRASIL) e a empresa estrangeira MICROSOFT CORPORATION. A administração tributária pontuou que se trata de contrato de concessão de acesso a uma plataforma digital, por meio da qual

serviços são prestados online a usuários finais no mundo inteiro. Assim, entendeu que a *MICROSOFT CORPORATION* desejava ter a *MICROSOFT DO BRASIL* agindo como um provedor local desses Serviços Online, fornecendo à empresa brasileira acesso à plataforma e ao conteúdo dos Serviços Online, e permitindo à *MICROSOFT DO BRASIL* comercializar e hospedar esses Serviços Online, bem como distribuir, no Brasil, as licenças relevantes em seu nome. Em razão desses fatos, concluiu que:

d.1) O objeto do contrato não seria a prestação de serviços *on line*, mas seria o direito de acessar, concedido pela *MICROSOFT CORPORATION* à empresa brasileira, a plataforma e o conteúdo dos Serviços Online, permitindo que esta comercialize, distribua e hospede os Serviços Online da Microsoft no Brasil e licencie, diretamente aos clientes, a parte de software dos Serviços Online da Microsoft no Brasil, gratuitamente, quando necessário para o fornecimento dos serviços. A remuneração da *MICROSOFT CORPORATION* relativa a este contrato é por meio de royalties, conforme descrito nas invoices por ela emitidas e de acordo com os registros contábeis efetuados pela *MICROSOFT DO BRASIL LTDA*.

d.2) Assim, considerou que se trata de royalties pagos por direito de acesso à plataforma e aos serviços online, e que a beneficiária dos pagamentos é sócia da autuada, tais royalties são indedutíveis, conforme art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei n.º 4.506, de 1964, e o art. 353, inciso I, do RIR/1999, à época vigentes.

04. Realizou-se o ajuste de lucro líquido do exercício, mediante a glosa das despesas consideradas indedutíveis, apontando-se a infração de adições não computadas na apuração do lucro real. Foi lançada multa de ofício de 75% e cobrados juros SELIC, tendo a autuada impugnado o auto de infração, com posterior decisão da DRJ que o manteve, em decisão assimementada (fls. 909/947):

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Deve ser indeferida a diligência por desnecessária, tendo em vista que, além de o interessado não ter formulado os quesitos referentes aos exames desejados, os documentos carreados aos autos são suficientes para formar a convicção deste julgador, nos termos do art. 29 do Decreto n.º 70.235/1972.

PRELIMINAR. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO PARA GLOSA DAS DESPESAS. INOCORRÊNCIA. A autuação com motivação explícita, clara e congruente com as infrações imputadas é válida, não havendo que se falar em nulidade.

PRELIMINAR. NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Descabe a alegação de nulidade, devendo ser afastada a hipótese de cerceamento do direito de defesa, quando o interessado tem amplo acesso aos elementos constantes da peça de autuação, lavrada em estrita observância aos requisitos legais previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional e no art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, apresenta defesa em tempo hábil instaurando regularmente o contraditório e defende-se amplamente em seu arrazoado, fazendo constar as razões de fato e de direito que entendeu ampará-lo, demonstrando perfeita compreensão dos fatos e motivos apresentados.

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.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE. Não são dedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS DE INSERÇÃO DE PUBLICIDADE VINCULADA A BUSCAS NA INTERNET. BUSCADOR DE PROPRIEDADE DO CONTROLADOR NO EXTERIOR. ROYALTIES. INDEDUTIBILIDADE. As remunerações pagas por empresa à outra empresa do mesmo grupo empresarial no exterior, sendo ambas controladas integralmente (subsidiárias - afiliadas) pelo mesmo controlador, em contrapartida à inserção de publicidade vinculada a buscas na internet efetuadas no buscador de propriedade do próprio controlador, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda.

GLOSA DE DESPESAS. COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE LICENÇAS DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). ROYALTIES. INDEDUTIBILIDADE. As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, em contrapartida pela comercialização ou distribuição ou reprodução de licenças de programas de computador, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda.

GLOSA DE DESPESAS. ACESSO PELOS USUÁRIOS À PLATAFORMA DIGITAL *ON LINE SERVICES*. ROYALTIES. INDEDUTIBILIDADE. As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, em contrapartida pelo acesso a ser disponibilizado à controlada pela controladora no exterior a sua plataforma digital e ao conteúdo de serviços *on line*, os quais, por sua vez, serão disponibilizados pela controlada, mediante pagamento, a clientes, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

05. Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 958/1028), em que suscita os seguintes pontos de defesa:

PRELIMINARMENTE:

- a) Mudança de critério jurídico intraprocessual, sob a perspectiva de que houve novo fundamento da DRJ para a manutenção da glosa de despesas com o contrato de publicidade.
- b) Novo fundamento para a manutenção da glosa de despesas com o contrato de comercialização, por entender não há motivação no TVF da glosa das despesas a ele relacionadas, pois a Fiscalização teria se limitado a qualificar

tais despesas como *royalties* em função da nomenclatura utilizada no contrato, nas faturas e na contabilidade da Recorrente, mas que se tratavam apenas de usos e costumes comerciais no EUA, faltando elementos adicionais para motivar a desconsideração dos contratos.

- c) Inovação indevida dos “complementos” do acórdão recorrido ao analisar o caso, hipótese vedada pelo art. 146 do CTN, defendendo que o auto de infração seria deficiente e que haveria vício não matéria, não corrigível pela instância julgadora.
- d) Mudança de critério jurídico extraprocessual, a pretexto de que *a DRJ ainda deixou de acolher a nulidade da autuação por mudança do critério jurídico adotado em auto de infração anterior*. Explica que os Contratos de Publicidade e de *Online Services* já foram objeto de Fiscalização no PAF de 2014, ainda que o TVF daquele procedimento não tenha registrado tal análise. Contudo, tais contratos já teriam sido fiscalizados.

NO MÉRITO

- e) Esclarece que prestou serviços de exibição de propaganda em *sites* de busca na internet, distribuiu jogos eletrônicos e prestou serviços de computação em nuvem (*software online* e relacionados), sendo esses os fatos relacionados aos três contratos indicados no relatório fiscal.
- f) Em relação aos pagamentos do contrato de publicidade, esclarece (a) que não mantinha vínculo societário com a empresa estrangeira contratada MICROSOFT ON LINE, inexistindo impedimento ao pagamento do serviço e desconsideração da natureza jurídica de *royalty*, hipótese tratada na Solução de Consulta COSIT 182/2019, a qual considera que o art. 353, I, do RIR/99 não abrange pessoas do mesmo grupo econômico que não detenham participação societária direta na pessoa jurídica brasileira, (b) que não é aplicável inciso III, alínea “a”, uma vez que não se trata de contrato de licença de marca, (c) que se tratava de prestação de serviços de inserção de publicidade em sites de busca da internet.
- g) Quanto aos pagamentos do contrato de comercialização, ressalta que *os pagamentos dizem respeito a direitos de distribuição de Jogos Microsoft Xbox e Live Cards, e a remuneração por direito de distribuição não se equipara a royalties*. Nesse aspecto, o contrato firmado com a empresa estrangeira tratava unicamente do direito de intermediar a comercialização dos jogos de videogame, mas nunca houve nenhum tipo de transação de exploração dos direitos sobre os mesmos nem a utilização de sua propriedade industrial.
- h) Quanto ao contrato de serviços *online* (“*online services*”), aduz que se tratavam de *remuneração pelo direito de acesso a plataforma de prestação dos Serviços Microsoft Online, para permitir que a Recorrente comercialize, hospede e licencie tais serviços no Brasil e, uma vez que os Serviços Microsoft Online correspondem a serviços de computação em*

nuvem e SAAS, a própria RFB já decidiu que a remuneração pelo direito de acesso e/ou pelo direito de distribuição do acesso, corresponde a remuneração por prestação de serviço. Invoca a aplicação da Solução de Consulta COSIT nº 191/2017 para confirmar seus argumentos no sentido de que sempre atuou como intermediária da plataforma no exterior para promover a utilização dos sistemas em nuvem de computação no âmbito de SaaS (Software as a Service).

- i) Suscita a inexistência de previsão legal na legislação tributária para equiparar a remuneração de direito autoral a *royalty*.*
- j) Argumenta inexistir previsão legal para indedutibilidade de *royalties* pagos a sócios pessoas jurídicas.*
- k) Por fim, requesta o cancelamento das autuações.*

06. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso em petição de fls. 1063/1147, em que defende os seguintes pontos controvertidos:

- a) Descabimento da alegação de nulidade por ofensa ao art. 146 do CTN em virtude de inovação de critério jurídico. Ressalta que a tese recursal não defende que os mesmos fatos geradores foram anteriormente fiscalizados, mas sim que os mesmos contratos teriam sido examinados. No ponto, cabe recordar que, como cediço, o fato gerador do IRPJ é a renda auferida ao longo do exercício financeiro, o da CSLL é o lucro e ambos são determinados ao fim de cada ano-calendário. Assim, a mera ausência de lançamento não importa manifestação de qualquer critério por parte da Administração e, portanto, não há que se falar em aplicação do art. 146 do CTN.*
- b) Quanto ao Contrato de Licença de Comercialização, alega que este tem por objeto licença para distribuição e comercialização, o que inclui “licenciar parte do software” e “conceder o direito de reproduzir a parte do software”. Assim, cabe definir a natureza dos direitos negociados para, e, conseqüentemente, da remuneração acordada. Cumpre registrar, ademais, que o próprio contrato designa o pagamento como *royalties*.*
- c) Nesse ponto, defende que o ganho auferido a partir do exercício do direito de venda de um software é, por óbvio, fruto desse direito. A venda, ou melhor, revenda do bem indubitavelmente constitui forma de explorar comercialmente o direito de licença de comercialização, inexistindo qualquer suporte legal para a restrição pretendida. Mais uma vez, com o perdão da obviedade, a MICROSOFT DO BRASIL emprega o “direito licenciado em uma atividade”, pois a licença de comercialização é empregada na atividade de comercialização e distribuição dos produtos.*
- d) Entende ser descabida a tentativa de negar relevância dos documentos da contabilidade da própria recorrente, de forma que a escrituração que tratou dos pagamentos como *royalties* revela a natureza dos respectivos haveres.*
- e) Impossibilidade de pessoa jurídica figurar como criadora de obra autoral, apresentando decisões do CARF contrárias à tese e concluindo que (i) os pagamentos em retribuição à licença para distribuição de programas de computador classificam-se*

como remuneração à cessão parcial de direito autoral e (ii) as pessoas jurídicas são titulares de direitos autorais e não autoras, sendo remuneradas, quando da contratação sobre a cessão parcial desses direitos, por meio de royalties.

- f) Complementa suas contrarrazões com argumentos que indicam a adequada interpretação do art. 353, I, do RIR/99 e o cotejo com a jurisprudência consolidada do CARF.
- g) Em relação ao contrato de acordo de serviços *online*, reitera que se trata de cessão de direitos para a interessada licenciar, distribuir, comercializar e hospedar, devendo ser tratado como efetivo contrato de licenciamento de *software*, remunerado por *royalties*, concluindo que, *mesmo que se admita, o que se faz em homenagem ao princípio da eventualidade, a caracterização de prestação de serviços no licenciamento de software via SAAS, deve-se questionar como esse contrato, que abrange diferentes prestações, deve ser classificado. Ainda que se reconheça prestação de serviços nos contratos de SAAS, tendo em vista que esta prestação se conjuga à licença para uso de software e que esta última constitui o aspecto preponderante, exsurte discussão sobre o tratamento tributário a ser dispensado.*
- h) Quanto ao contrato de prestação de serviços de publicidade, reitera os argumentos da DRJ.

07. É o relatório.

Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

08. O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para ser conhecido.

09. A intimação da contribuinte da decisão da DRJ ocorreu em 14/09/2022 (quarta-feira), conforme documento de fls. 954, passando a contar no primeiro dia útil seguinte, ou seja, 15/09/2022 (quinta-feira). Assim, o prazo findou em 14/10/2022 (sexta-feira), havendo o Recurso Voluntário sido protocolado em 13/10/2022 (fls. 957).

DAS PRELIMINARES

10. A parte suscita alguns argumentos preliminares antes de adentrar no mérito do lançamento em questão, porém, não traz nenhum apontamento que trate sobre nulidades específicas, tal como fez em sua impugnação.

11. Com efeito, a impugnação trouxe a arguição de (a) **Nulidade por falta de motivação do lançamento**, sob a premissa de que o art. 353, inciso I, do RIR/99, trata da indedutibilidade de *royalties* pagos a sócios, dirigentes ou a seus parentes ou dependentes, e, ainda que se entenda que o termo sócio possa abranger pessoas jurídicas, as despesas incorridas

no Contrato de Publicidade foram pagas à MICROSOFT ONLINE, que não detém participação no capital social da Impugnante; e (b) **Nulidade por falta de motivação**, uma vez que, no que tange às despesas do Contrato de Comercialização, a Fiscalização se limitou a afirmar que tais despesas foram denominadas *royalties* no contrato, nas faturas e na contabilidade, sendo que, nos termos do art. 4º, inciso I do CTN, denominação e características formais são irrelevantes para determinação da ocorrência do fato gerador e da obrigação tributária.

12. Tratam-se de matérias inteiramente vinculadas ao mérito da autuação, pois não repercutem sobre o direito de defesa da parte nem afetam elementos essenciais à regular constituição do crédito tributário. De fato, caso se reconheça que os motivos indicados pela administração tributária para considerar determinante o pagamento em questão (a) para pessoa tida como sócia ou (b) compreender que os registros contábeis são suficientes, dentre outros assuntos, para atribuir a natureza jurídica do pagamento como *royalty*, são matérias inteiramente relacionadas ao mérito, que implicará na possível procedência ou improcedência do lançamento.

13. Não houve nenhum tipo de cerceamento à defesa da parte por ausência de motivação do lançamento, pois a autoridade lançadora qualificou os contratos com categorias jurídicas específicas, motivando adequadamente seu entendimento para considerar a despesa indedutível, inclusive, mediante a análise dos termos contratuais e da escrituração contábil e fiscal das partes.

14. A DRJ fez a análise dos pontos suscitados no mérito, porém, a parte controverte como preliminar a possível existência de mudança de critérios para analisar os pontos trazidos no TVF. Importa separar os assuntos para esclarecer as divergências.

15. Quanto ao 1º ASPECTO, suscita *mudança de critério jurídico intraprocessual*, sob a perspectiva de que houve novo fundamento da DRJ para a manutenção da glosa de despesas com o contrato de publicidade. Entende que somente o pagamento a sócios pode suscitar a abordagem fiscal em questão, porém, a instância de piso teria trazido inovações para tratar de assuntos relacionados a grupo econômico.

16. Em verdade, não houve tal inovação. A análise da DRJ trouxe elementos contratuais que envolvia diversas empresas e considerou os termos da legislação trazida no TVF. É matéria vinculada ao mérito da própria autuação, levando aquele colegiado a fazer uma abordagem das complexas correlações que envolvem os contratos de prestação de serviço vinculado à área de tecnologia.

17. Para esclarecimentos, eis a abordagem da DRJ sobre o tema, que tratou dos limites objetivos da dedutibilidade da despesa em questão, considerando-se, ainda, a existência de referência no contrato às todas as empresas citadas no TVF (sócias e não sócias):

De início, cabe reproduzir o art. 353, inciso I, do RIR/1999.

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

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

Ou seja, do exposto, verifica-se que o pagamento de royalties a pessoas com vínculo societário, como é o caso entre o interessado e a empresa MS Online, ambas pertencentes ao Grupo Microsoft, são indedutíveis na apuração do lucro real.

Então a controvérsia cinge-se em definir se os pagamentos efetuados pelo interessado à MS Online podem ou não ser caracterizados como royalties.

Como já abordado, todas as invoices emitidas pelas empresas estrangeiras contrapartes nos contratos (faturas emitidas pela **MS Online e pela MS Corp**) e todos os registros contábeis efetuados pelo interessado mencionam a palavra 'royalties', o que já um indício de que se trata de pagamento de royalties.

Abstraindo isso, importante que se faça uma análise pormenorizada do contrato (fls. 458/461).

Transcrevem-se, a seguir, alguns trechos do contrato que julgo relevantes para a solução da controvérsia:

O PRESENTE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE (o "Contrato") passa a vigorar em 1º de janeiro de 2013 (a "Data de Validade»), por e entre a MICROSOFT ONLINE, INC., sociedade de Nevada ("MOI"), e a MICROSOFT DO BRASIL IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA., sociedade constituída de acordo com as leis do Brasil ("MSBI"). A expressão "Partes" refere-se à MOI e à MSBI, em conjunto. A expressão "Parte" refere-se à MOI ou à MSBI, individualmente.

FICA ESTABELECIDO

CONSIDERANDO QUE a MOI e a MSBI são ambas afiliadas da Microsoft Corporation, sociedade de Washington ("MSFT");

CONSIDERANDO QUE a MOI tem o direito de explorar uma plataforma desenvolvida pela MSFT e de sua propriedade, por meio da qual são prestados serviços online a usuários finais em todo o mundo, especificamente em relação à comercialização de Publicidade Online e Publicidade de Busca Online;

CONSIDERANDO QUE a MOI pretende ter uma penetração maior no mercado brasileiro, com a MSBI atuando como provedora local de Publicidade Online e Busca de Publicidade Online, fornecendo essa comercialização de publicidade à MSBI, e permitir que a MSBI comercialize a Publicidade Online e a Publicidade de Busca Online dentro do Território da MSBI exclusivamente de acordo com os termos e as condições deste Contrato, e sujeito às limitações e às restrições contidas neste Contrato; e (grifamos)

Da leitura do exposto constata-se que a MICROSOFT ONLINE, INC. tem o direito de explorar a plataforma desenvolvida pela MICROSOFT CORPORATION e de sua propriedade, tendo sido permitido, por meio deste contrato, que a MICROSOFT DO BRASIL IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA. (interessado), comercializasse Publicidade Online e Publicidade de Busca Online no Brasil.

O interessado esclarece na peça impugnatória que é neste ramo que a Microsoft atua, veiculando publicidade na internet, especialmente anúncios vinculados a pesquisas no Bing (buscador). O Bing é um site de pesquisas (buscador) na Internet que é operado pela MS Online, no qual o visitante pode pesquisar outros sites sobre quaisquer assuntos ou temas de interesse.

Percebe-se, desde já, 4 (quatro) participantes (ainda que 1 deles - usuário final – seja participante involuntário) nesta operação de veiculação de publicidade na internet.

1º) MICROSOFT ONLINE, INC que tem o direito de explorar a plataforma desenvolvida pela MICROSOFT CORPORATION.

2º) MICROSOFT DO BRASIL IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA. (interessado) que comercializa Publicidade Online e Publicidade de Busca Online no Brasil.

3º) CLIENTE ANUNCIANTE DA PUBLICIDADE que paga ao interessado pela inserção de seu anúncio no buscador Bing da MICROSOFT CORPORATION.

4º) USUÁRIO FINAL (destinatário da publicidade) que faz as buscas de sites no buscador Bing, e, porventura, vê os anúncios veiculados no buscador Bing.

Nota-se, claramente, a existência de 2 (duas) relações jurídicas nesta operação comercial: uma entre o interessado e o CLIENTE ANUNCIANTE DA PUBLICIDADE que, evidentemente, se trata de uma prestação de serviço; e outra entre o interessado e a MICROSOFT ONLINE, INC que notoriamente se caracteriza por um licenciamento de uso do buscador desenvolvido e de propriedade da MICROSOFT CORPORATION.

Vamos a um exemplo que talvez elucidie melhor a questão:

1ª hipótese: se a empresa de tecnologia X desenvolve uma plataforma de busca (buscador) e contrata diretamente com um cliente anunciante Y a inserção de anúncio (publicidade) online neste buscador, claramente, se tem apenas uma prestação de serviço que deve ser tratada como tal somente. Existe, portanto, apenas 1 (uma) relação jurídica.

2ª hipótese: se esta mesma empresa tecnológica X, em vez de desenvolver uma plataforma de busca (buscador), contrata o direito de explorar uma plataforma de busca (buscador) de sua controladora no exterior, ou mesmo de uma empresa pertencente ao mesmo Grupo no exterior, para posterior comercialização com cliente anunciante Y a inserção de anúncio (publicidade) online neste buscador, não restam dúvidas da existência de 2 (duas) relações jurídicas. Uma entre a empresa tecnológica X e o cliente anunciante Y (prestação de serviço) e outra entre empresa tecnológica X e a proprietária da plataforma de busca (buscador) (licenciamento de uso de marca – royalties).

A situação discutida no presente, claramente, se insere nesta 2ª hipótese. Ademais, salienta-se, não está se tratando aqui da relação jurídica entre o interessado e o cliente anunciante, mas sim da relação jurídica entre o interessado e a MICROSOFT ONLINE, INC.

Isso é confirmado pela simples leitura da cláusula 2.2.1 do presente contrato:

2.2. Direitos de Comercialização

2.2.1. A MSBI [interessado] fica pelo presente autorizada a fornecer a terceiros, em base não exclusiva, Publicidade Online e Publicidade de Busca Online com as marcas detidas pela MSFT [Microsoft Corporation] no Território da MSBI.

Da leitura, extrai-se que o interessado pode comercializar (fornecer a terceiros) a Publicidade online utilizando “as marcas” da Microsoft Corporation.

O interessado ainda tenta, como base no que consta da cláusula contratual 2.2.2, dizer que não teria direito a utilização de marcas da Microsoft Corporation.

Mas basta uma simples consulta a esta cláusula para constatar que a mesma se aplica apenas a situações especiais, senão vejamos:

2.2.2. A MSBI não terá nenhum direito às marcas detidas pela MSFT, nem deverá licenciá-las para qualquer uso que seja, especialmente em relação a quaisquer prestações de serviços que possam levar o renome e o fundo de comércio da MSFT a descrédito e desrespeito.

Da leitura, extrai-se que o interessado terá direito à utilização das marcas da Microsoft Corporation, desde que não exponha a marca a situações que configurem “descrédito e desrespeito”.

Por fim, a forma de remuneração pactuada entre o interessado e a MICROSOFT ONLINE, INC esclarece por derradeiro a questão, senão vejamos:

3. PAGAMENTOS

3.1. Em contraprestação pela Publicidade Online e pela Publicidade de Busca Online que deverão ser fornecidas nos termos deste Contrato, a MSBI obriga-se a pagar à MOI uma quantia igual a 50% (cinquenta por cento) das "Receitas Líquidas" de toda a Publicidade Online da Microsoft e Busca Online da Microsoft ("Espaço Alocado da Microsoft") prestadas pela MSBI no Território da MSBI. "Receitas Líquidas" significam as receitas recebidas pela MSBI de clientes e parceiros líquidas de todos os abatimentos, ajustes, diferimentos, impostos e outros encargos registrados contra receitas faturadas, incluindo Custos de Aquisição de Tráfego ou acordos de Compartilhamento de Receita com terceiros. Para evitar quaisquer dúvidas fica esclarecido que Receitas Líquidas também incluirão receitas recebidas pela MSBI de terceiros, segundo acordos de prestação de serviços celebrados entre a MSBI e esses terceiros.

Da leitura acima, verifica-se que a MICROSOFT ONLINE INC foi remunerada com base em um percentual da receita líquida de vendas, cuja sistemática é a mesma de outros contratos constantes dos autos (exemplo: contrato de licença de comercialização – fl. 479), sobre os quais não há dúvidas se tratem de remuneração de royalties.

Aliás, este contrato de licença de comercialização (fl. 479), que será objeto de abordagem a seguir, na análise da próxima infração, diz expressamente que são devidos royalties na comercialização dos *softwares*.

Portanto, pelo exposto, a autuação é procedente.

18. Observe-se que a DRJ fez uma análise dos elementos contratuais indicados no TVF, pormenorizando seus termos e aduzindo a indedutibilidade da despesa por considerar que os pagamentos foram feitos a título de *royalties* não relacionados a contrato de prestação de serviço de publicidade. Nítida matéria de mérito a ser observada em momento oportuno.

19. Porém, inexistente inovação na análise em questão, razão pela qual afastado a preliminar de mudança de critério jurídico sob tal perspectiva.

20. Quanto ao **2º ASPECTO** trazido como preliminar do Recurso Voluntário, a contribuinte suscita o entendimento de que teria havido *novo fundamento para a manutenção da glosa de despesas com o contrato de comercialização*, por entender não há motivação no TVF sobre a glosa das despesas a ele relacionadas, pois entende que a Fiscalização teria se limitado a qualificar tais dispêndios como *royalties* em função da nomenclatura utilizada no contrato, nas faturas e na contabilidade da Recorrente, mas que se tratavam apenas de usos e costumes comerciais no EUA, faltando elementos adicionais para motivar a desconsideração dos contratos.

21. Pelas razões já aduzidas, é matéria sensível ao mérito, pois os elementos de prova que justificam o lançamento, caso sejam considerados insuficientes, impactarão a possível desconstituição do auto de infração, mas não impacta no direito de defesa da autuada.

22. Mais ainda, a administração tributária observou a escrituração fiscal e contábil da contribuinte, atribuindo-lhe o valor probante para considerar a despesa como *royalty*. Não há nada de imotivado no ato de considerar o que consta nesses documentos e no próprio contrato.
23. Assim, deve ser afastada a referida irresignação.
24. No que pertine ao **3º ASPECTO** trazido preliminarmente, que tratou da alegada inovação dos “complementos” do acórdão recorrido, sob a perspectiva de que a DRJ, ao analisar os contratos de publicidade de comercialização, trouxe conclusões que levaram a contribuinte a entender que são *insuficientes os fundamentos de fato e de direito arguidos pela Fiscalização para o lançamento, que somente foram aperfeiçoados no acórdão da DRJ*, razão pela qual entende que *o auto de infração deveria ter sido julgado nulo e cancelado, e não complementado*.
25. Pelas razões acima apontadas, também deve ser afastado tal pedido preliminar, considerando que a matéria de mérito abordado pela DRJ não trouxe nenhum elemento adicional que contaminasse os fundamentos do lançamento. A própria parte não indica em que ponto haveria tal inovação, apenas traz argumento genéricos para tentar desqualificar o contexto trazido pelo colegiado de 1ª instância ao apreciar as matérias impugnadas. Limitou-se a recorrente a dizer que *os erros que a DRJ pretendeu corrigir não dizem respeito a fatos novos e não provados no momento do lançamento – a condição da MS Online de integrante do Grupo Microsoft já estava demonstrada, bem como a natureza do Contrato de Comercialização*.
26. Tais argumentos não invalidam a decisão, notadamente porque os fundamentos do TVF foram todos confirmados. Inexistiu qualquer alteração do critério jurídico para considerar as despesas pagas como *royalties*, sendo a glosa mantida pelos mesmos fundamentos jurídicos de base, inexistindo insurgência objetiva da parte que indique a efetiva alteração do critério anterior. Aliás, como registrado anteriormente neste voto, não houve qualquer tipo de nulidade por falta de motivação ou fundamentação do ato administrativo do lançamento.
27. Assim, afasta-se a preliminar.
28. Ao fim, indica como **4º ASPECTO** a possível mudança de critério jurídico extraprocessual, a pretexto de que *a DRJ ainda deixou de acolher a nulidade da autuação por mudança do critério jurídico adotado em auto de infração anterior*. Explica que os Contratos de Publicidade e de *Online Services* já foram objeto de Fiscalização no PAF de 2014, ainda que TVF daquele procedimento não tenha registrado tal análise. Contudo, tais contratos já teriam sido fiscalizados.
29. Note-se que a recorrente vincula fiscalizações diferentes, uma ocorrida em 2014 e outra (aqui analisada) relacionada ao ano de 2016. Entende que o fato de ter sido fiscalizada em 2014 sem que houvesse lançamento de tributo sobre a matéria aqui controvertida – porque o agente autuante que primeiro analisou seus contratos não o fez – lhe daria um salvo contudo contra qualquer fiscalização posterior. Em suma, a administração tributária não poderia lançar matérias que deixaram de ser lançadas previamente.
30. Não procede o argumento da recorrente.
31. O crédito tributário não lançado em períodos anteriores não representa impedimento para a administração tributária apreciar os elementos de fato e de direito que

exigem o lançamento do crédito tributário. Aliás, trata-se de atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente, conforme expressa disposição do art. 142, parágrafo único do CTN.

32. O ato de não lançar o tributo não representa manifestação de critério jurídico susceptível à invocação de um direito adquirido contra posterior lançamento, pois não há direito adquirido contra omissão no cumprimento da lei.

33. Se à administração pública é dado anular seus próprios atos e afastar vícios que os tornem ilegais, dos quais não se originam direitos, conforme súmula 473 do STF, com mais razão é plenamente possível ao Fisco realizar o lançamento de tributos quando não o tenha feito anteriormente, sempre que encontrar razões fáticas e jurídicas para tanto, conquanto inexista óbice de natureza legal.

34. Ademais, não se aplica o art. 146 para o caso em apreço, uma vez que não houve lançamento anterior sobre a matéria, muito menos a consolidação de entendimento da administração tributária ou dos órgãos de julgamento sobre os contratos aqui controvertidos. Somente há mudança de critério jurídico susceptível ao impedimento do citado dispositivo em relação a tributos lançados ou que tenham sido objetivamente apreciados, porém, não vinculam matérias omitidas em análises anteriores.

35. A parte se insurgiu ao afirmar que “*não se trata de simples ausência de lançamento*” e o faz a pretexto de que, “*no procedimento de fiscalização que resultou no auto lavrado no PAF 2014, a Fiscalização (i) perguntou expressamente sobre as despesas no Contrato de Publicidade e no Contrato de Online Services; (ii) recebeu como resposta que se tratavam de despesas com importação de serviços (de inserção de publicidade e de computação em nuvem) e (iii) diante desta resposta, **concordou com a dedutibilidade destas despesas, tanto que apenas autuou as despesas no âmbito do Contrato de Comercialização**” (grifou-se).*

36. Entendo que não houve concordância alguma, porquanto o simples ato interpretativo de um agente autuante em não realizar o lançamento do tributo, sem sequer tecer comentários sobre a matéria controvertida que o motivou a não constituir o crédito tributário, não representa salvo conduto oponível contra toda a administração tributária no cumprimento da lei, nem é oponível para impedir a realização do ato administrativo. Se até mesmo a revisão de lançamento é possível, dentro do prazo legal e na forma da lei, com muito mais razão é possível e mandatório que ocorra lançamento antes não implementado, desde que existam comprovados elementos de mérito.

37. Portanto, afasto a preliminar indicada.

MÉRITO

38. A análise de mérito consiste em identificar se os pagamentos remetidos ao exterior pela recorrente tinham natureza jurídica de *royalties*, os quais não são dedutíveis na apuração do lucro líquido do exercício, nos termos da antiga redação do art. 71 da Lei 4.506/64 e do RIR/99, vigentes à época dos fatos.

39. Os aspectos da hipótese de incidência serão analisados isoladamente, quando abordadas as três infrações indicadas no lançamento, porém, é importante que se verifique, desde

já, a real natureza jurídica dos pagamentos realizados, uma vez que todo o fundamento do lançamento baseia-se na premissa de que os pagamentos foram realizados a título de *royalty*.

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

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

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

Art. 22. **Serão classificados como "royalties"** os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei n.º 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei n.º 2.287, de 1986)

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

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

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

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

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

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

46. Não obstante, os contratos tratam de relação diversa, ora como prestação de serviço, ora como cessão de direitos, sem que as remunerações estejam vinculadas a pagamento de *royalty*.

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

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

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

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

1º CONTRATO QUESTIONADO: PAGAMENTOS REFERENTES AO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE (FLS. 458/461)

51. Importa resumir a autuação:

- a) Ao analisar os referidos contratos, identificou que não haveria “*qualquer cláusula ou item que descreva a forma como os serviços seriam prestados. Não há qualquer menção à criação/produção de conteúdos, aos serviços ou suprimentos necessários ao estudo, concepção e execução da publicidade ou propaganda, nem qualquer dispositivo que faça remissão às atividades descritas no Decreto nº 57.960, de 1965, que regulamenta o exercício da profissão de publicitário e dispõe sobre a atividade*”.
- b) Apontou que, se fosse mesmo um contrato de publicidade, a empresa estrangeira (MICROSOFT ONLINE) atuaria como agência e deveria seguir as normas relacionadas a este seguimento empresarial (Decreto nº 57.690/66 e Normas-Padrão da Atividade Publicitária), condição que entende não ter demonstrado.
- c) Conclui que os respectivos pagamentos foram considerados como remessa de *royalties* e requalificou o contrato de prestação de serviço de publicidade, para considerá-lo como “contrato de licenciamento de uso de marca”, razão pela qual considerou a despesa indedutível, nos termos no art. 71, parágrafo único, alínea “e”, item “2”, do RIR/99

52. Observa-se que houve a requalificação do contrato em questão, sob o argumento central de que o contrato de prestação de serviço de publicidade seria pouco claro e que a empresa estrangeira contratante (MICROSOFT ONLINE) não comprovou atuar como agência de publicidade que subcontratava os serviços da empresa brasileira (MICROSOFT DO BRASIL) para realizar os anúncios.

53. Inicialmente, há de verificar os termos do contrato, para se extrair a natureza jurídica da operação mantida entre as partes, quais sejam, MOI (MICROSOFT ON LINE) e MSBI (MICROSOFT DO BRASIL), que não detêm vínculo societário entre si, mas são controladas pela MICROSOFT CORPORATION (MSFT). Observe-se o que estatui o referido contrato, tanto nos considerando iniciais, quanto nas cláusulas que tratam do objeto e pagamentos (com grifos):

CONSIDERANDO QUE a MOI pretende ter uma penetração maior penetração no mercado brasileiro, **com a MSBI atuando como provedora local de Publicidade Online e Busca de Publicidade Online, fornecendo essa comercialização de publicidade à MSBI, e permitir que a MSBI comercialize a Publicidade Online e a Publicidade de Busca Online dentro do Território da MSBI**, exclusivamente de acordo com os termos e as condições deste Contrato, e sujeito às limitações e às restrições contidas neste Contrato;

...

2. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE

2.1. De acordo com os termos, as condições as limitações deste Contrato, **a MOI pelo presente obriga-se a fornecer Publicidade Online e Publicidade de Busca Online à MSBI**, em base não exclusiva.

2.2. Direitos de Comercialização

2.2.1. **A MSBI fica pelo presente autorizada a fornecer a terceiros, em base não exclusiva, Publicidade Online e Publicidade de Busca Online com as marcas detidas pela MSFT no Território da MSBI.**

2.2.2. **A MSBI não terá nenhum direito às marcas detidas pela MSFT, nem deverá licenciá-las para qualquer uso que seja**, especialmente em relação a quaisquer prestações de serviços que possam levar o renome e o fundo de comércio da MSFT a descrédito e desrespeito.

...

3. PAGAMENTOS

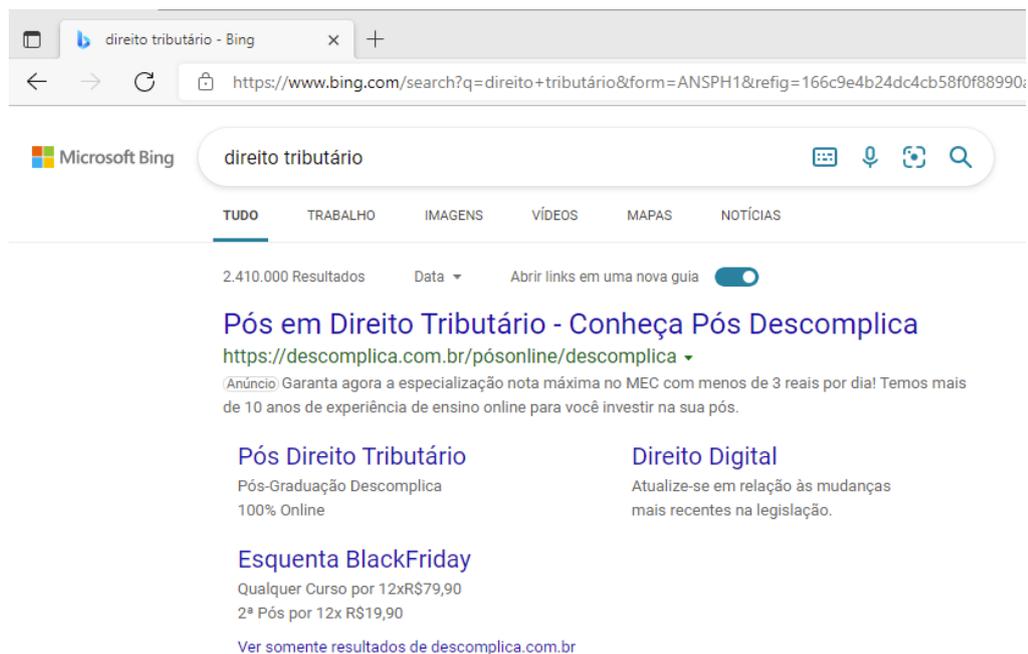
3.1. **Em contraprestação pela Publicidade Online e pela Publicidade de Busca Online** que deverão ser fornecidos nos termos deste Contrato, **a MSBI obriga-se a pagar à MOI uma quantia igual a 50% (cinquenta por cento) das “Receitas Líquidas” de toda a Publicidade Online da Microsoft e Busca Online da Microsoft (“Espaço Alocado da Microsoft”) prestados pela MSBI no Território da MSBI.** “Receitas Líquidas” significam as receitas recebidas pela MSBI de clientes e parceiros líquidas de todos os abatimentos, ajustes, diferimentos, impostos e outros encargos registrados contra receitas faturadas, incluindo Custos de Aquisição de Tráfego ou acordos de Compartilhamento de Receita com terceiros. Para evitar quaisquer dúvidas, fica esclarecido que Receitas Líquidas também incluirão receitas recebidas pela MSBI de terceiros, segundo acordos de prestação de serviços celebrados entre a MSBI e esses terceiros.

54. Vê-se que se trata de típico contrato de prestação de serviço de publicidade realizada em ambiente virtual, em que a empresa estrangeira (MICROSOFT ON LINE) autoriza a veiculação de anúncios de usuários brasileiros nos espaços virtuais que a mesma explora (websites). Tal veiculação é feita, no território nacional, mediante intermediação da contratação da MICROSOFT DO BRASIL, responsável por alocar o referido material publicitário no ambiente virtual mantido pela empresa estrangeira.

55. A recorrente argumenta exemplificativamente que tais anúncios são veiculados como *patrocinados* ou *anúncios* nos primeiros espaços do *website* de busca da Microsoft, qual seja, o buscador denominado BING, onde os usuários fazem suas pesquisas através de palavras-chaves, apresentando-se resultados de *links* que apontam para outros endereços virtuais.

56. Apesar do serviço ser gratuito ao usuário, é possível alocar anúncios nas referidas buscas, de forma que a MICROSOFT DO BRASIL, ora recorrente, é a companhia que estrutura tais publicidades junto aos anunciantes brasileiros.

57. A contribuinte apresenta em seu recurso um exemplo de busca pelo termo “Direito Tributário”, onde aparecia à época da pesquisa um anúncio patrocinado de uma Pós Graduação em Direito Tributário, que, assim como todos os demais anúncios de diversos interessados em anunciar em torno de termos de busca específicos, representa a forma de prestação de serviço de publicidade objeto do contrato em referência, a saber:



58. A administração tributária desconsiderou essa forma de contratação, sob a premissa de que não se tratava de contrato de publicidade *online*, requalificando-o como “*contrato de licenciamento de uso de marca*”.

59. Entendo que as conclusões da autoridade administrativa, nesse ponto, são equivocadas, pois o contrato objetivamente determina que “*a MICROSOFT DO BRASIL não terá nenhum direito às marcas detidas pela MICROSOFT, nem deverá licenciá-las para*”

qualquer uso que seja, especialmente em relação a quaisquer prestações de serviços que possam levar o renome e o fundo de comércio da MSFT a descrédito e desrespeito”.

60. Verifico que o referido contrato revela todos os elementos de típica contratação de serviços de publicidade, sem nenhuma indicação de que envolvesse uso ou exploração de marcas ou de direitos autorais, requisitos essenciais para classificar as despesas como *royalties*. Na verdade, trata-se efetivamente de pagamento como remuneração por prestação de serviço de publicidade *online*, inexistindo razões fáticas para a requalificação do contrato em questão.

61. Além disso, o negócio foi firmado entre partes não vinculadas, pois a empresa tomadora dos serviços no exterior (MICROSOFT ONLINE) não mantinha relação societária com a prestadora dos serviços no Brasil (MICROSOFT DO BRASIL). Ainda que indiretamente tivessem a ascendência comum da controladora no exterior (MICROSOFT CORPORATION), tal fato não atrai a aplicação do parágrafo único da art. 71 da Lei 4.506/64 (replicada no RIR/99, art. 353), uma vez que a alegada remessa de *royalty* será indedutível quando paga a sócio ou dirigente ou quando envolver uso de marcas. Eis o que define o citado dispositivo legal, à época vigente:

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

...

Parágrafo único. **Não são dedutíveis:**

...

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

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

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

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

62. Destaque-se que a legislação societária determina que é considerada controlada *a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores*, conforme determina o §2º do art. 243 da Lei das S.A. (Lei 4.506/64).

63. A empresa estrangeira MICROSOFT ONLINE não era titular de direitos sociais sobre a companhia brasileira MICROSOFT DO BRASIL, portanto, não detinha decisão preponderante sobre deliberações sociais nem poderia eleger administradores ou praticar nenhum ato de gestão, sendo inteiramente independente daquela, razão pela qual incabível o entendimento trazido pela administração tributária para considerar a despesa indedutível.

64. Colho do ensinamento doutrinário de SÉRGIO ANDRÉ ROCHA e ROMERO LOBÃO SOARES posicionamento que converge no sentido dos fundamentos aqui expostos, trazidos no excerto abaixo transcrito:

Com efeito, de uma perspectiva societária o sócio de uma pessoa jurídica é aquele que detém um quinhão de seu capital e que, em relação à mesma, possui direitos e obrigações, podendo influenciar ou às vezes até mesmo determinar as decisões da pessoa jurídica.

Não há, na legislação, um conceito de “sócio indireto”. Há um conceito de “controlador indireto”, aplicável quando uma pessoa, física ou jurídica, detém o controle de outra entidade por intermédio de outras pessoas jurídicas, mas não de sócio indireto.

...

Diante do exposto, entendemos que não há qualquer possibilidade de se ampliar o alcance da norma em questão para alcançar controladores indiretos ou empresas do mesmo grupo econômico no exterior. O significado do termo “sócio” não permite sua extrapolação para denotar “controlador indireto” ou empresa do mesmo grupo econômico. A legislação tributária sempre estabelece de forma explícita as situações onde são pretendidos efeitos a operações com controladores indiretos, como é o caso, por exemplo, do artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, da Lei nº 4.506/64.

Se esta nos parece a interpretação mais correta dos dispositivos em questão, naturalmente ela pode ser afastada nos casos onde se identifique artificialidade passível de descon sideração e requalificação por parte das autoridades fiscais, como passamos a analisar.¹

65. Assim, mesmo que se tratasse de despesa com *royalty* – e aqui é um mero argumento alternativo, pois, como analisando anteriormente neste voto, trata-se de pagamento por prestação de serviços –, havendo partes independentes, sem nenhum controle direto, não há como considerar não dedutível a despesa em questão, razão qual a glosa é indevida.

66. Nesses termos, dou provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa das despesas com o contrato de prestação de serviços de publicidade.

2º CONTRATO QUESTIONADO: PAGAMENTOS REFERENTES AO CONTRATO DE LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE JOGOS (FLS. 479/484)

67. Nesse ponto, a administração tributária considerou que:

- a) As cláusulas do contrato previam remuneração paga como *royalties* pela licença do direito de comercializar os jogos de videogame no Brasil, de forma que a licenciada (MICROSOFT DO BRASIL) pagaria à licenciante

¹ ROCHA, Sergio André; SOARES, Romero Lobão, R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT | Belo Horizonte, ano 17, n. 98, p. 49-68, mar./abr. 2019, p. 64/66.

(MICROSOFT CORPORATION) um percentual de *royalties* sobre a comercialização dos mesmos.

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

68. Nesse ponto, diferentemente do anterior, a segunda empresa estrangeira (MICROSOFT CORPORATION) era verdadeiramente controladora da brasileira (MICROSOFT DO BRASIL), portanto, o debate do tópico anterior relacionado ao assunto está ultrapassado.

69. A análise do contrato revela que se tratava de contrato de licença de comercialização para que a MICROSOFT DO BRASIL (MSBI) comercializasse e distribuisse no país licenças para jogos de videogame (denominado Xbox), detidos pela estrangeira MICROSOFT CORPORATION (MSFT).

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

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

...

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

2.1. Concessões de Licença.

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

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

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

2.2. Taxas

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

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

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

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

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

...

3. QUESTÕES DE PROPRIEDADE INTELECTUAL

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

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

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

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

74. Traz no recurso apontamentos sobre os comentários ao art. 12 da convenção modelo da OCDE sobre o tema, o qual sugere que *os direitos relacionados à distribuição devem ser desconsiderados na análise da natureza da transação para fins tributários. Pagamentos neste tipo de transações devem ser tratados como lucros das empresas no Artigo 7.*

75. Em suma, defende que se trata de mero contrato de distribuição, com remuneração atrelada à simples intermediação dos produtos para distribuição a consumidores finais, sob o argumento de que *a transação com o intermediário distribuidor é, em essência, uma transação comercial e não uma transação de exploração de direitos (o distribuidor – no caso a Recorrente, não tem qualquer interesse em utilizar a propriedade intelectual que compõe o software distribuído, mas apenas o de revendê-lo)*, motivo pelo qual a OCDE determina que resultados de contratos de distribuição sejam tratados como lucros de empresa, e não como *royalties*.

76. A contribuinte defende, ainda, que os direitos concedidos são apenas os necessários para a comercialização dos jogos e os pagamentos remetidos ao exterior não

decorreria de uso, fruição ou exploração dos direitos de propriedade intelectual da empresa estrangeira MICROSOFT CORPORATION. Assim, não usa nem aproveita os frutos do *software* comercializado, nem explora os direitos da propriedade intelectual relacionada aos *softwares* em questão. Utiliza como exemplo um supermercado, que apenas distribui produtos, mas não “explora” a propriedade industrial ou intelectual de terceiros.

77. Entendo que os argumentos trazidos pela recorrente não procedem em relação a esse ponto, pois existe evidente exploração comercial dos direitos relacionados ao uso dos *softwares* de videogames. No caso dos autos, há um contrato de licença do direito de explorar comercialmente o bem imaterial (no caso, os *softwares* que ativam os jogos de videogame), permitindo que MICROSOFT DO BRASIL possa efetivamente “*atuar em nome da MICROSOFT CORPORATION no território*”, conforme indicado nos “considerandos” do contrato.

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

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

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

81. Sob o aspecto doutrinário, a remuneração desse tipo de relação se encaixa realmente como *royalty*, conforme lição de Andreza Ribeiro Fonseca, para quem, *por sua natureza, os royalties configuram-se na reserva do lucro, o qual seria auferido pelo proprietário, caso o direito fosse diretamente usufruído por ele. Todavia, como há cessão do uso do direito, o proprietário reserva para si parte dos lucros que serão auferidos pelo cessionário. A essa reserva é que damos o nome de royalties. Nesse contexto, os royalties também podem se referir aos pagamentos efetuados a autores ou a detentores do direito por cada cópia do trabalho vendido, ou cada produto vendido em relação a uma patente.*²

² FONSECA, Andreza Ribeiro. A Qualificação dos Rendimentos de Assistência Técnica e Serviços Técnicos no Âmbito dos Acordos contra a Dupla Tributação Assinados pelo Brasil. Revista Direito Tributário Atual, (32), 45–62. São Paulo: Diáletica/IBDT, 2021. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/80>

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

83. Nos primeiros estudos brasileiros sobre o tema, ainda prefaciais porquanto emergentes no passado histórico brasileiro, Gilberto de Ulhôa Canto já consignava as primeiras noções que consagravam o *royalty* como decorrência do *uso de bens imateriais ou de direitos, estando abarcados no conceito, por exemplo, os pagamentos decorrentes do licenciamento de marcas, patentes, direitos autorais, além da exploração de direitos minerários.*³

84. Com efeito, a evolução de um entendimento mais estruturado sobre a noção de *royalty* vem evoluindo desde sua concepção original, advinda originalmente da expressão “*royal*”, nomenclatura dada à contraprestação remuneratória cobrada pela Coroa Inglesa em decorrência das concessões outorgadas aos exploradores de ouro e prata em mineradoras.⁴

85. O tema, portanto, desenvolveu-se originalmente em países de *common-law*, onde se consolidou sua natureza jurídica como renda passiva auferida em contrapartida do uso, fruição e exploração de determinado bem intangível, conforme relata Charl P. du Toit⁵, em análise de julgados de países com origem no *common-law*. Cite-se a pesquisa do autor em relação aos precedentes da *Internal Revenue Office* (Receita Federal Americana), no sentido de qualificar como tal os rendimentos auferidos passivamente pela cessão de direitos de uso de intangíveis por organizações sem fins lucrativos que têm isenção do imposto sobre a renda naquele país.

86. A recorrente faz uma abordagem sobre os comentários à Convenção Modelo da OCDE sobre o tema, porém, o trecho trazido no recurso diz respeito a outros tipos de transação, onde há apenas o pagamento pela *aquisição das cópias de software e não pela exploração de quaisquer direitos relacionados à autoria do software* (trecho do próprio comentário), mas não é essa a hipótese dos autos, onde persiste a licença de exploração comercial. No contrato firmado entre as partes, a empresa nacional MICROSOFT DO BRASIL tem a anuência para agir em nome da própria detentora do *software*, a companhia estrangeira MICROSOFT CORPORATION. Não existe *compra de cópias para posterior revenda*, não é isso que diz o contrato.

³ ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Royalties”, imposto sobre a renda. Distinção entre “royalties” e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. Temas de Direito Tributário. Vol. 2. Rio de Janeiro: Alba, 1964, p. 208.

⁴ Sobre o tema, ver: CALDERARO, Francisco R. S. Regime legal dos royalties referentes a patentes de invenção, marcas de indústria e comércio, assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes. Tecnologia, importação - exportação (obra coletiva). São Paulo: CTE, 1976, p. 87.

⁵ TOIT, Charl P. du. Beneficial ownership of royalties in bilateral tax treaties. Holanda: IBFD Publications, 1999, p. 90.

87. Ainda que a convenção não seja oponível como legislação brasileira, impõe esclarecer que a Convenção Modelo trata os casos como o contrato firmado pelas partes em sentido contrário ao que defende a contribuinte, conceituando os pagamentos dele decorrentes como contraprestação por *royalty*, conforme prevê seu art. 12, a saber:

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

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

89. Evidencio que a relação comporta, sim, contraprestação realizada mediante pagamento de *royalty*, aliás, as partes objetivamente tratam a remuneração como tal. Mas não é o nome que as partes dão à despesa que a configura como tal, mas a natureza jurídica evidenciada nos termos das obrigações estipuladas em contrato e normatizadas pelo ordenamento jurídico.

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

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

Art. 22. **Serão classificados como "royalties"** os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei n.º 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei n.º 2.287, de 1986)

...

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

92. As questões a serem respondidas são:

a) PRIMEIRA QUESTÃO): O contrato previa a exploração de direitos autorais?

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

c) TERCEIRA QUESTÃO: Caso as pessoas jurídicas não possam ser titular de direitos autorais, poderia a administração tributária atribuir a infração relacionada à alínea “d” acima transcrita, que trata de exploração de direitos autorais?

93. Observe-se que a própria administração tributária lançou o imposto sem fazer referência à natureza do *royalty* pago na operação e não indicou se adviria da exploração de marcas ou da exploração de direito autoral. Com efeito, o TVF limita-se a controverter apenas o que consta às fls. 690 dos autos, aduzindo que:

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

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

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

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

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

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

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

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

100. A Lei dos *Softwares* faz expressa correlação dos programas de computador à proteção de direito autoral, ao consignar no art. 2º que *o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei*.

101. Acerca do assunto, SÉRGIO ANDRÉ ROCHA, em artigo científico que tratou sobre a dedutibilidade de pagamentos de *royalties* para o exterior pelo direito de distribuição/comercialização de *software*, defende que *o software possui, portanto, um regime jurídico especial, sendo regido por lei específica, com a aplicação subsidiária da legislação referente a direitos autorais naquilo em que a lei específica for omissa, ou que não for contraditório com o regime nesta previsto* (grifou-se).⁶

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

⁶ ROCHA, Sergio André; SOARES, Romero Lobão. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 98, p. 49-68, mar./abr., p. 57.

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

Art. 7º. (...) § 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.

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

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

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

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

108. E por que é importante conhecer isso? Porque a legislação de direito autoral (Lei de Direitos Autorais) estabelece objetivamente a proteção de direito autoral dos construtores de OBRA COLETIVA, assim consideradas *a criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma*, a saber:

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

VIII - obra:

h) coletiva - a criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma;

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

110. A título ilustrativo, fazendo-se uma busca aleatória de notícias sob a franquia *Call of Duty*, um dos jogos de videogame e computador de maior sucesso há mais de duas décadas, vê-se a seguinte chamada sobre a empresa desenvolvedora: “*Activision dedica mais de 3 mil funcionários ao trabalho na série Call of Duty*”⁷, com os seguintes registros noticiados:

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

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

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

111. Faz-se essa observação apenas como uma amostragem para conceber que um *software* de jogo de videogame não é obra de apenas uma pessoa física. A Lei de Direitos Autorais claramente assegura a proteção de obra coletiva para as criações *por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma* (art. 5º, VIII, h).

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

⁷ Notícia colhida em site gamer, datada de maio de 2022, disponível em <https://www.adrenaline.com.br/games/activision-dedica-mais-de-3-mil-funcionarios-ao-trabalho-na-serie-call-of-duty/>.

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

114. Por fim: tudo perfeitamente compatível com a Lei dos *Softwares*, que fecha o ciclo interpretativo sobre o assunto e protege o direito autoral de programas de computador ao consignar no art. 2º que o **regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.**

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

Em tal contexto, podemos comparar a pessoa jurídica (ou física) que organizou a obra coletiva ao regente de uma orquestra, situação em que o conjunto indivisível da obra seria considerado oriundo de uma titularidade originária (e, portanto, de uma criação), ao passo que os solistas que se destacassem do conjunto seriam as participações individuais (e, portanto, obras individuais inseridas em obra coletiva, mas a ela interligadas), que têm direitos amparados tanto por norma constitucional (art. 5º, XXVIII, a) quanto por norma infraconstitucional (art. 5º, VIII, h, da Lei n. 9.610/1998).⁸

116. O autor, cuja tese de doutorado tratou “*Do direito do autor em obra coletiva*”⁹, defende a existência da obra coletiva quando não é possível individualizar a contribuição de cada desenvolvedor. Assim, as obras coletivas de autoria da pessoa jurídica seriam decorrentes do esforço do grupo de pessoas que a constroem sob a tutela objetiva da pessoa jurídica (assim denominada “autoria objetiva”), enquanto as criações coletivas ou individuais que sejam fruto do esforço individualmente identificável de autores específicos atrairiam a proteção subjetiva de tais iniciativas (assim denominada “autoria subjetiva”).

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

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

⁸ MORATO, Antonio Carlos. Os direitos autorais na Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: a obra coletiva e a titularidade originária decorrente da organização da obra. R. Fac. Dir. Univ. São Paulo, v. 109, p. 109 – 128, jan./dez. 2014, p. 117.

⁹ Tese que deu origem ao livro por ele publicado e que trata do tema. Ver: MORATO, Antonio Carlos. Direito de autor em obra coletiva. São Paulo: Saraiva, 2007.

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

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

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

119. Nesses termos, fica respondida a SEGUNDA QUESTÃO¹⁰: sim, pessoas jurídicas podem ser titulares de direitos autorais, conquanto desenvolvam sob a sua tutela e iniciativa obra coletiva que se enquadre nos termos do art. 5º, VIII, h, da Lei de Direitos Autorais, dentre elas, o desenvolvimento de *softwares* de qualquer natureza, inclusive, jogos de videogame e computadores.

120. Tal entendimento leva à conclusão de que, ainda que o contrato objeto dos autos descreva a remessa de pagamentos ao exterior a título de *royalty*, destinado à empresa controladora da contribuinte recorrente, tem-se que o art. 22, alínea “d”, da Lei 4.506/64¹¹, afasta os reflexos tributários de sua classificação como *royalty*, pois trata de exploração de direitos autorais **percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.**

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

¹⁰ SEGUNDA QUESTÃO: Considerando a legislação brasileira, pessoas jurídicas podem ser detentoras de direitos autorais ou apenas pessoas físicas?

¹¹ Lei 4.506/64:

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

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

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

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

- a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e
- b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.

Parágrafo único. **Não são dedutíveis:**

- a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;
- b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;
- c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

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

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

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

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

f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou

2) Cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;

g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou

2) Cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

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

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

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

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

i. No caso de pagamento pelo direito de comercialização de *software*, feito para pessoa física ou jurídica criadora do programa de computador, o mesmo não seria qualificado como *royalty*. Este tipo de pagamento, quando feito à parte relacionada ou a beneficiário localizado em país com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, estará sujeito ao controle com base nas regras de preços de transferência.

ii. Por outro lado, quando o pagamento for feito para pessoa física ou jurídica que não seja o desenvolvedor do programa de computador, tal pagamento será qualificado como *royalty*. Nesses casos serão aplicáveis as regras de restrição de dedutibilidade previstas na legislação do Imposto de Renda, comentadas a seguir.¹²

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

127. E, para esclarecimentos adicionais das razões de decidir, responde-se à TERCEIRA QUESTÃO objeto deste arrazoado: Caso as pessoas jurídicas não possam ser

¹² ROCHA, Sergio André; SOARES, Romero Lobão. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 98, p. 49-68, mar./abr., p. 62.

titulares de direitos autorais, poderia a administração tributária atribuir a infração relacionada à alínea “d” acima transcrita, que trata de exploração de direitos autorais?

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

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

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

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

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

CONTRATOS DE CESSÃO DE DIREITOS DE SOFTWARE SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA – ROYALTIES. Tratando-se de contrato de cessão de direitos de software, em que não se observa a transferência dos respectivos códigos-fonte (tecnologia), os pagamentos realizados não podem ser caracterizados como royalties, não se aplicando, neste caso, a previsão de não dedutibilidade contida no artigo 353, I, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

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

CSLL. ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO. De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, as importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de royalties são dedutíveis, para fins de apuração do resultado ajustado, quando se constituir despesa necessária à atividade da empresa. Como a motivação da acusação fiscal se deu pelo fato de

a despesa incorrida pelo contribuinte ser considerada como royalties, mesmo não se confirmando este ponto do Auto de Infração (para fins de dedução do IRPJ), não deve prevalecer a autuação, tendo em vista o comando expresso da própria Receita Federal do Brasil em sentido oposto à construção do agente autuante.

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

DO CONCEITO DE ROYALTIES E A COMERCIALIZAÇÃO DE DIREITO AUTORAIS.

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

Pois bem.

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

(...)

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

Assim, de pronto, deve-se pontuar que, em que pese no dispositivo não falar de softwares, até mesmo porque à época em que a legislação foi editada não existiam no mundo (ou era muito incipiente) computadores (hardwares) que precisavam de softwares para seu funcionamento, entende-se que os rendimentos decorrentes de “exploração de direitos autorais” podem englobar os softwares e, se esses rendimentos não forem recebidos pelo autor ou criador, serão considerados como royalties. Reitere-se que as hipóteses do texto legal são exemplificativas e não taxativas.

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

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

...

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

Na mesma linha do que se está aqui defendendo, os professores Cristiano Chaves de Farias e Nelson 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)3

Nota 3: Não se pode deixar de mencionar que a redação deste dispositivo legal causa controvérsia na doutrina, como bem demonstra o civilista mineiro César Fiúza. Veja-se: “O Código Civil, em seu artigo 52, estabelece que se aplica às pessoas jurídicas a proteção dos direitos da personalidade. A norma pode ser interpretada de duas formas: a primeira, a mais óbvia e fácil, seria no sentido de entender que o legislador concedeu às pessoas jurídicas titularidade de direitos de personalidade. No entanto, de acordo com a segunda interpretação, menos óbvia, a intenção da Lei não é a de considerar a pessoa jurídica titular de direitos de personalidade, mas tão-só a de conferir um meio de proteção e de reparação às lesões sofridas pelas pessoas jurídicas no respeitante a seu nome ou reputação, de vez que tais lesões atingem, seja os sócios ou acionistas, seja o desenvolvimento de suas atividades econômicas. Em última instância, mesmo o art. 52 do Código Civil visa, em última instância, proteger o ser humano”. (FIUZA, César. Direito Civil: curso completo. 8ª ed., Rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. Pág. 168).

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

“A título ilustrativo, convém observar que o art. 4º da Lei nº 9.609/98 – a chamada Lei do Software – reconhece proteção aos programas de computador 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 disposição em contrário.” (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 – 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 nº 4.506/64, quando os pagamentos são realizados ao “autor ou criador do bem ou obra”, os rendimentos não serão considerados como decorrentes de royalties, podendo esses pagamentos serem realizados, inclusive, a pessoas jurídicas detentora dos direitos autorais.

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

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

E, de fato, quando se analisa o documento de fls. 1051 e seguintes, que, como afirmou a Recorrente, “é um formulário de pedido de registro de direitos autorais do Governo dos Estados Unidos da América”, facilmente se percebe que aquele país admite como autor de uma obra a pessoa jurídica empregadora.

Desta feita, sendo o registro dos direitos autorais realizado naquele país, não poderia a fiscalização querer dar sua interpretação – que se mostrou equivocada, com toda venia – dos fatos ocorridos no exterior, com o que restou supostamente previsto no ordenamento jurídico pátrio, uma vez que a “Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro” (Decreto-Lei 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(4) .

NOTA4: O artigo 363, inciso I do atualmente vigente Decreto n.º 9.580/2018 tem a mesma previsão.

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 pontos5.

Nota 5: Importante ressaltar que a Recorrente trouxe diversos outros argumentos, que não serão explorados um a um, na esteira do entendimento já consolidado do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o julgador não está obrigado a enfrentar todos os argumentos invocados pelas partes. Veja-se: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA. 1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço. 2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a

conclusão adotada na decisão recorrida. (...) 5. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DÍVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJe 15/06/2016) (destacou-se)

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

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

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

Como demonstrado acima, 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 "royaltie") e, mais, que o §1ºA acima, exclui explicitamente da hipótese de incidência as operações com programas de computador em que não se observe a "transferência de tecnologia", é mais que razoável assumir que haverá pagamento de royalties pela cessão de direito de uso de software se e quando se verificar "a transferência de aludido direito". Até porque, a simples aquisição da licença de uso, sem a transferência da respectiva tecnologia, vem sendo tratada, inclusive, pela Receita Federal, como operação com mercadorias. Neste sentido, confira-se a Solução de Consulta Disit de 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 perante o INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial. Confira-se a redação do artigo 11 daquela Lei:

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos,

para que produzam efeitos em relação a terceiros. Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia. (destacou-se)

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

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

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

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

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

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

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

A IBM Brasil tem como sócias as empresas IBM WORLD TRADE ASIA CORP., CNPJ 05.722.435/0001-63, e IBM AMERICAS HOLDING LLC, CNPJ 09.677.335/0001-13, com sede nos Estados Unidos, participando, respectivamente,

com 0,00000016% e 99,99999984% do capital social da IBM Brasil (art. 5º do doc. 3.3).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em primeiro lugar, o disposto no artigo 353, inciso I do RIR/99 está expressamente previsto na alínea d), do parágrafo único, do artigo 71 da Lei 4.506/64 e este dispositivo é claro ao afirmar que os royalties não serão dedutíveis quando pagos a “a sócios ou

dirigentes de 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 explícita (v.g., quando trata da responsabilidade tributária-previdenciária - ex vi do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91)”.

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

(...)

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

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

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

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

E, como já mencionado inúmeras vezes ao longo deste voto, esse fato não passou despercebido por esse colegiado, quando do julgamento de processo similar ao presente caso. A ementa do acórdão proferido por esta Turma de Julgamento resume o que se concluiu nos autos do processo n.º 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, também como já mencionado, na petição de fls. 1.429, 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.

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 nº 4.506, de 1964. O termo "sócios" do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica.

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

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

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

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

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

133. Assim, dou provimento ao Recurso Voluntário para afastar as glosas do contrato de licença e comercialização.

3º CONTRATO QUESTIONADO: PAGAMENTOS REFERENTES AO “ACORDO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ONLINE” (FLS. 500/564)

134. No que concerne a tal acordo, a administração tributária entendeu que:

- a) Trata-se de contrato de concessão de acesso a uma plataforma digital por meio da qual serviços são prestados *online* a usuários finais no mundo inteiro. Assim, entendeu que a *MICROSOFT CORPORATION* desejava ter a *MICROSOFT DO BRASIL* agindo como um provedor local desses Serviços Online, fornecendo à empresa brasileira acesso à plataforma e ao conteúdo dos Serviços Online, e permitindo à *MICROSOFT DO BRASIL* comercializar e hospedar esses Serviços Online, bem como distribuir, no Brasil, as licenças relevantes em seu nome. Em razão desses fatos, concluiu que:

a.1) O objeto do contrato não seria a prestação de serviços *on line*, mas seria o direito de acessar, concedido pela *MICROSOFT CORPORATION* à empresa brasileira, a plataforma e o conteúdo dos Serviços Online, permitindo que esta comercialize, distribua e hospede os Serviços Online da Microsoft no Brasil e licencie, diretamente aos clientes, a parte de software dos Serviços Online da Microsoft no Brasil, gratuitamente, quando necessário para o fornecimento dos serviços. A remuneração da *MICROSOFT CORPORATION* relativa a este contrato é por meio de royalties, conforme descrito nas invoices por ela emitidas e de acordo com os registros contábeis efetuados pela *MICROSOFT DO BRASIL LTDA*.

a.2) Assim, considerou que se trata de royalties pagos por direito de acesso à plataforma e aos serviços online, e que a beneficiária dos pagamentos é sócia da autuada, tais royalties são indedutíveis, conforme art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506, de 1964, e o art. 353, inciso I, do RIR/1999, à época vigentes.

135. O TVF qualificou as remessas desse contrato da mesma forma que as do contrato do item anterior, tratando-as como despesas com royalties e invocando o art. 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/64 e o art. 353, inciso I, do RIR/1999, em vigor à época dos fatos geradores.

136. Pelas mesmas razões já apontadas neste voto, faz-se necessário verificar a natureza do contrato, para identificar se a residente brasileira *MICROSOFT DO BRASIL* (MSBI) realizava prestação de serviços, conforme defendido pela própria recorrente e contestado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, sendo remunerada como tal, ou se atuava como

licenciada da companhia estrangeira MICROSOFT CORPORATION (MSFT), sua controladora e detentora dos direitos relacionados na contratação.

137. O contrato repousa às fls. 500/564 e foi intitulado como “Acordo de Prestação de Serviços *Online*”, com as seguintes cláusulas que importam à análise de sua natureza jurídica (grifou-se):

A MSFT desenvolveu e possui uma **plataforma através da qual serviços são prestados online a usuários finais** no mundo inteiro (**os Serviços Online conforme definidos abaixo**);

A MSFT deseja ter uma maior penetração no mercado brasileiro **tendo a MSBI agindo como um provedor local desses Serviços Online, a MSFT deseja fornecer à MSBI acesso à plataforma e ao conteúdo dos Serviços Online, e permitir à MSBI comercializar e hospedar esses Serviços Online (conforme definidos abaixo), bem como distribuir as licenças relevantes em seu nome**, no Território (conforme definido abaixo); e

A MSBI deseja agir em nome da MSFT, no Território, conforme descrito acima.

...

2. FORNECIMENTO DOS SERVIÇOS ONLINE DA MICROSOFT.

2.1. Fornecimento de acesso à plataforma e aos serviços.

2.1.1. **A MSFT fornece pelo presente à MSBI acesso à plataforma e ao conteúdo dos Serviços Online, permitindo que esta última, durante a vigência deste Acordo e de modo não exclusivo, comercialize, distribua e hospede os Serviços Online da Microsoft no Território. Durante a vigência do presente Acordo, a MSBI poderá diretamente licenciar aos clientes a parte de software dos Serviços Online da Microsoft no Território**, gratuitamente, quando necessário para o fornecimento dos serviços.

2.1.2. Durante a vigência do presente Acordo, **a MSBI poderá diretamente conceder aos clientes de modo não exclusivo, o direito de reproduzir a parte de software dos Serviços Online da Microsoft para uso interno**, quando necessário para o fornecimento dos serviços.

2.2. Taxas.

2.2.1. Taxas de Serviço. As taxas de serviço (as “Taxas de Serviço”) conforme dispostas abaixo estão em sintonia com os padrões da indústria e são comparáveis com as taxas de serviço cobradas de outras subsidiárias da MSFT no mundo todo.

2.2.1.1. **Para o acesso à plataforma e aos Serviços Online da Microsoft criados pela Microsoft Studios, a MSBI deverá pagar à MSFT uma taxa correspondente a 35% (trinta e cinco por cento) das vendas líquidas da MSBI referentes à comercialização e distribuição dos Serviços Online da Microsoft,** com exceção do Office 365.

2.2.1.2. **Para o acesso à plataforma e ao Office 365 criados pela Microsoft Studios, a MSBI deverá pagar à MSFT uma taxa correspondente a 50% (cinquenta por cento) das vendas líquidas da MSBI referentes à comercialização e distribuição do Office 365.**

...

3. QUESTÕES DE PROPRIEDADE INTELECTUAL.

3.1 Concessão da MSBI a Terceiros. Dentro do contexto do presente Acordo, **a MSFT permite que a MSBI limitadamente e de modo não exclusivo, forneça aos clientes o direito de reproduzir ou de outra forma utilizar a parte de software dos Serviços Online da Microsoft, no Território,** quando necessário ao fornecimento dos serviços.

...

3.4 Cópia de produto. Exceto conforme autorizado de outra forma no presente Acordo, a MSBI não poderá manufaturar, duplicar, localizar, traduzir, efetuar a engenharia reversa, descompilar ou separar quaisquer Serviços Online da Microsoft.

138. Tal contratação tem uma característica própria e consiste em modelo de negócio em que a não residente MICROSOFT CORPORATION, sediada nos EUA e detentora de tecnologia para disponibilizar *softwares* através de plataforma virtual, disponibiliza a seus usuários, consumidores finais dos mesmos, a utilidade dos programas de computador para uso remoto (“em nuvem”), mediante acesso que, uma vez contratado, permite-lhes utilizar virtualmente as funcionalidades contratadas.

139. No passado, tais programas eram necessariamente instalados nos computadores. A título de exemplo, cite-se o pacote *Office* da companhia, muito conhecido dos usuários brasileiros, com aplicativos como *Word, Excel, Power Point, Outlook, Teams, One Note, One Drive*, conforme se vê do website da própria empresa¹³, aqui mencionados apenas de forma ilustrativa.

140. Atualmente, os *softwares* também são disponibilizados para contratação em ambiente virtual, com característica remota (à distância) e acesso por *login* e senha. Assim, o usuário adquire a licença de uso de tais programas para acessar a plataforma digital desenvolvida

¹³ <https://www.microsoft.com/pt-br/microsoft-365/products-apps-services>

pela titular dos *softwares*, no caso, a não residente MICROSOFT CORPORATION, e, após se habilitar com seus dados de acesso, passa a usufruir do uso de tais produtos.

141. Note-se que é típico contrato de licença de uso de programa de computador, porém, a empresa estrangeira a nomeia em todo o mundo – e isso está escrito no contrato – como “SERVIÇOS ONLINE”. Porém, a MICROSOFT DO BRASIL não presta serviço algum aos seus usuários, apenas licencia *softwares* da sua controladora no exterior (MICROSOFT CORPORATION) alocados “em nuvem”, no formato remoto, aos usuários contratantes.

142. Por isso mesmo, o primeiro “considerando” do contrato em questão já esclarece que “*a MICROSOFT CORPORATION (MSFT) desenvolveu e possui uma plataforma através da qual serviços são prestados online a usuários finais no mundo inteiro (os Serviços Online conforme definidos abaixo)*”.

143. Portanto, os “*serviços online*” indicados no contrato não representam prestação de serviços, apenas o modo remoto de ceder licença de uso de programa de computador. Onde se lê “*serviços online*” no referido instrumento, tem-se o significado de “*softwares online*”.

144. Lida corretamente a cláusula contratual acima citada – considerando a natureza do que consta do contrato e não nome comercial que se dá ao ajuste –, tem-se que “*a MICROSOFT CORPORATION (MSFT) desenvolveu e possui uma plataforma através da qual ~~serviços são prestados~~ ****são disponibilizados acessos de uso de softwares**** online a usuários finais no mundo inteiro (os ~~Serviços~~ ****Softwares**** Online conforme definidos abaixo)*”.

145. Compreendido tal ponto de partida, vê-se do contrato que a não residente MICROSOFT CORPORATION, titular dos direitos autorais dos programas de computador, cede à sua subsidiária brasileira, MICROSOFT DO BRASIL, o direito de comercializar, distribuir e hospedar as licenças de uso dos *softwares online*, sendo-lhe permitido atuar como provedor local desses ~~Serviços~~ ****Softwares**** Online, mediante acesso tecnológico cedido pela empresa estrangeira, agindo, inclusive, em seu nome.

146. E é por isso que a cláusula 2.1.1 textualmente informa que *a MICROSOFT DO BRASIL poderá diretamente licenciar aos clientes a parte de software dos Serviços Online da Microsoft no Território*.

147. Quanto à remuneração, no citado acordo, o ajuste é idêntico ao já analisado no contrato de comercialização (apreciado no item anterior deste voto). A titular do direito autoral, proprietária dos *softwares* em nuvem e não residente (MICROSOFT CORPORATION), concede acesso à plataforma e aos ~~Serviços~~ *Softwares Online da Microsoft* para os usuários cujas licenças de uso tenham sido comercializadas e distribuídas pela companhia nacional MICROSOFT DO BRASIL, cobrando dela uma taxa percentual sobre suas vendas líquidas.

148. Assim, não há prestação de serviço. O contrato é típico ajuste de cessão de direito de comercialização e distribuição de programas de computador, idêntico ao tratado no item anterior do voto, mas com a particularidade de tratar de *softwares online*, ativados remotamente, através de plataforma digital própria.

149. Portanto, as conclusões trazidas no item anterior são as mesmas para afastar a natureza jurídica de *royalties* (para fins tributários) aos pagamentos remetidos ao exterior, invocando aqui os mesmos fundamentos ali indicados, pois:

- (a) o ordenamento jurídico claramente contempla a proteção autoral de pessoas jurídicas que titularizam obras coletivas, dentre elas, os *softwares* de quaisquer natureza, conforme previsão do art. 5º, VIII, h, da Lei de Direitos Autorais, aliada aos demais fundamentos indicados neste voto;
- (b) as pessoas jurídicas podem ser titulares de direitos autorais, conquanto desenvolvam sob a sua tutela e iniciativa obra coletiva que se enquadre nos termos do art. 5º, VIII, h, da Lei de Direitos Autorais, dentre elas, os desenvolvimento de *softwares* de qualquer natureza;
- (c) a remessa de pagamentos ao exterior, destinada à empresa controladora da contribuinte recorrente, não alcança a natureza jurídica (para fins e reflexos tributários) de sua classificação como *royalty*, pois trataram de exploração de direitos autorais *percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra*, aplicando o art. 22, alínea “d”, da Lei 4.506/64;

150. A recorrente defende tese em sentido contrário, apontando que o contrato em questão é, verdadeiramente, um contrato de prestação de serviços, categorizado como *SaaS – Software as a Service*, sob o argumento de que a residente brasileira MICROSOFT DO BRASIL não apenas intermedia a distribui dos *softwares online*, mas realiza serviços adicionais para tornar o acesso dos usuários possível.

151. A título exemplificativo, aduz que, *para que o usuário final tenha acesso aos serviços de computação em nuvem, o Contratado precisa realizar uma série de atividades, tais como: (i) configurar e manter em funcionamento os servidores a partir do qual os serviços são prestados; (ii) configurar e manter a conexão de internet do servidores, de modo que os contratantes consigam acessá-los; (iii) atualizar e manter atualizados os sistemas que garantem estabilidade e segurança dos serviços, em especial dos dados que os contratantes neles carregam, dentre diversas outras.*

152. Apesar de parecer lógica tal linha argumentativa, tais serviços não estão indicados no contrato em questão. São apenas duas cláusulas firmadas pelas partes envolvidas no acordo, onde se vê que a participação da empresa brasileira (MICROSOFT DO BRASIL) em nada se

vincula aos pretensos serviços acima indicados. Com efeito, assim determina o contrato (devendo-se lembrar que “Serviços Online” significam “*Softwares Online*”, ajustados pelo Relator para fins didáticos)¹⁴ com grifos:

2. FORNECIMENTO DOS SERVIÇOS (*SOFTWARES*) ONLINE DA MICROSOFT.

2.1. Fornecimento de acesso à plataforma e aos serviços (*softwares*).

2.1.1. A MSFT (MICROSOFT CORPORATION) fornece pelo presente à MSBI (MICROSOFT DO BRASIL) acesso à plataforma e ao conteúdo dos Serviços (*softwares*) Online, **permitindo que esta última, durante a vigência deste Acordo e de modo não exclusivo, comercialize, distribua e hospede os Serviços (*softwares*) Online da Microsoft no Território.** Durante a vigência do presente Acordo, a MSBI (MICROSOFT DO BRASIL) **poderá diretamente licenciar aos clientes a parte de software** dos Serviços (*softwares*) Online da Microsoft no Território, gratuitamente, quando necessário para o fornecimento dos serviços (*softwares*).

2.1.2. Durante a vigência do presente Acordo, a MSBI poderá diretamente conceder aos clientes de modo não exclusivo, o direito de reproduzir a parte de software dos Serviços (*softwares*) Online da Microsoft para uso interno, quando necessário para o fornecimento dos serviços (*softwares*).

153. Observe-se que o cerne da contratação é intermediar a comercialização e distribuição dos *softwares* no ambiente virtual disponibilizado pela empresa estrangeira MICROSOFT CORPORATION. Não há referência a “serviços complementares”, portanto, o contrato não é sequer híbrido, não envolve prestação de serviços, mas é típico contrato de cessão de direito de exploração dos programas de computador, relacionado àqueles hospedados e acessados remotamente (“em nuvem”).

154. Pelo contrário, a cláusula preambular do contrato (cláusula 1), onde constam as “definições”, deixa claro que os alegados “serviços” estão relacionados diretamente ao uso dos *softwares* sob a tutela da própria empresa estrangeira cedente, ou seja, a própria MICROSOFT CORPORATION (MSFT). Todos os itens se vinculam a “*atividades identificadas periodicamente pela MSFT (MICROSOFT CORPORATION)*”, como se vê da transcrição do contrato:

“1. DEFINIÇÕES

As seguintes definições devem ser aplicadas a todas as seções do presente Acordo: (...)

“Serviços Online da Microsoft” significa qualquer **atividade identificada periodicamente pela MSFT** que não for contemplada sob uma linha estabelecida de atividades da

¹⁴ A inclusão da expressão *Softwares* foi feita pelo Relator para fins de esclarecimento do argumento.

Microsoft conduzida na internet. Na Data de Entrada em Vigor, esses serviços compreendem:

- “Office 365” – **Pacote Office a ser utilizado online**, com exigências mínimas de software instalado;
- Azure – Sistema operacional da web que promove **serviços de hospedagem geridos pela Microsoft**, os quais compreendem recursos informáticos, armazenamento e administração;
- Dynamics CRM – Business Insights: **Sistema de gestão de relacionamento com o cliente**, o qual fornece ferramentas para aperfeiçoar processos de vendas, marketing e serviços de suporte ao cliente;
- Windows Intune – Management & Security: Ajuda a **administrar e proteger computadores com uma combinação de serviços na nuvem e licenciamento de atualizações do Windows**. Fornece recursos de gestão e segurança baseada na nuvem através de um console administrativo único baseado na web. É possível administrar computadores em quase qualquer browser que suportar o Microsoft Silverlight;
- XBOX Live: Website que fornece um **mundo virtual seguro para que os clientes joguem jogos**, interajam com amigos e outros clientes;
- Windows Phone; e
- Windows 8. (...)

155. Portanto, não há prestação de serviço pela empresa brasileira (MICROSOFT DO BRASIL). O que lhe cabe na contratação é a exploração comercial das licenças com terceiros.

156. Nesse caso, tratando de exploração de direitos com remuneração passiva decorrente de bem imaterial, sua remuneração se vinculada ao regime de *royalties*, cuja despesa é dedutível à fonte pagadora para fins tributários, porquanto relacionada a remessa de pagamentos ao exterior em remuneração a rendimentos percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra coletiva, aplicando o art. 22, alínea “d”, da Lei 4.506/64.

157. Destaque-se que, apesar da contribuinte justificar sua irresignação com fundamento argumentativo no posicionamento manifestado na Solução de Consulta 191/2017, o caso ali analisado tratava da remessas ao exterior relacionados à *prestação de serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico* (idem em relação a que lhe sucedeu, no caso, a Solução de Consulta COSIT 99.001/2021). Não é esse o caso dos autos nem há no contrato aqui analisado referências a serviços técnicos prestados pela recorrente.

158. Não obstante, pelos fundamentos manifestados anteriormente por esta Relatoria e fartamente esclarecidos, deve-se afastar a glosa e dar provimento ao Recurso Voluntário também em relação ao contrato em destaque.

CONCLUSÃO

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

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque

O presente processo trata de lançamento tributário decorrente do fato de a empresa autuada MICROSOFT DO BRASIL ter deduzido na apuração do IRPJ remessas de valores, a título de royalties, para duas empresas estrangeiras: MICROSOFT ONLINE e MICROSOFT CORPORATION.

A remessa de royalty era dedutível na época dos fatos, como regra, nos termos do artigo 352¹⁵ do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999). Contudo, a fiscalização verificou que a empresa destinatária MICROSOFT CORPORATION era sócia controladora da empresa autuada, fato que afasta a dedutibilidade acima, conforme o inciso I do artigo 353¹⁶ do RIR/99. Ademais, a fiscalização verificou que a destinatária MICROSOFT ONLINE era empresa ligada à MICROSOFT CORPORATION e entendeu que a exceção acima apontada deveria ser estendida para ela, ou seja, que as remessas para a MICROSOFT ONLINE a título de royalties também deveriam ser indedutíveis.

Inicialmente, deve ser perquirida a natureza das remessas em tela, se são pagamentos de royalty ou pagamentos de prestação de serviços. O questionamento é válido porque os contratos que lastreiam as remessas têm claramente um componente de receita

¹⁵ 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

¹⁶ 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;

passiva, na medida em que a utilização da marca MICROSOFT faz parte do negócio, ou seja, compatível com a natureza de royalty, mas também têm claramente um componente de receita ativa, pois é a empresa estrangeira que mantém toda a estrutura tecnológica que possibilita a realização do objeto dos contratos, quais sejam, a exibição de anúncio publicitário associado a buscas realizadas no *web browser* da Microsoft, a participação em jogos eletrônicos com ambiente virtual compartilhado por múltiplos usuários conectados pela rede da Microsoft e a utilização de aplicativos e bancos de dados executados e acessados por meio da rede da Microsoft.

Apesar de verificar a natureza híbrida do objeto das remessas em tela, posicionei-me por classificá-las como royalties, assim como fez a fiscalização, pois é esse o entendimento amplamente majoritário na jurisprudência do CARF, por exemplo, os acórdãos n.º 9303-01.864, de 06/03/2012, n.º 9303-005.497, de 15/08/2017, e n.º 9303-006.251, de 24/01/2018.

No mesmo sentido está o entendimento da Receita Federal do Brasil, nos termos da Solução de Divergência n.º 18 – COSIT, de 27/03/2017, a qual adotou a seguinte ementa:

Ementa: LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO. CRÉDITO. ENTREGA. EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).

O ilustre relator adotou posicionamento diverso, ao entender que o contrato que trata de inserções publicitárias não dá ensejo a pagamento de royalty, mas sim a pagamento de prestação de serviços, o que seria dedutível. Assim, exonerou essa parte da exigência tributária.

Expus a minha divergência nesse ponto, adotando o entendimento de que o contrato que trata de inserções publicitárias dá ensejo, sim, a pagamento de royalty e, como tal, deve ser deduzido.

Saliente-se que a fiscalização afastou a dedutibilidade das remessas para a MICROSOFT ONLINE ao aplicar a exceção prevista no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, da Lei n.º 4.506/1964, *verbis*:

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

[...]

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

[...]

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

[...]

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

Contudo, não há evidência nos autos de que a MICROSOFT ONLINE controle, direta ou indiretamente, a empresa autuada. Sabe-se que esta empresa autuada é controlada diretamente pela empresa MICROSOFT CORPORATION, mas não há qualquer evidência de que esta seja controlada pela MICROSOFT ONLINE, de forma a caracterizar o controle indireto da empresa autuada.

Portanto, a fiscalização aplicou o referido dispositivo legal de forma inadequada. A fiscalização interpretou a regra legal de maneira extensiva, o que não é admitido no Direito, em razão de esse dispositivo ter natureza de exceção. Não se pode aplicar uma exceção dando-lhe uma interpretação extensiva, sob o risco de transformar a exceção em uma regra geral.

Com esse fundamento, o meu voto foi no sentido de exonerar a glosa referente às remessas para a MICROSOFT ONLINE, concordando com a conclusão do ilustre relator, mas afastando os seus fundamentos.

Avançando na análise, o ilustre relator entendeu que os dois outros contratos, que tratam da comercialização de jogos eletrônicos e do licenciamento de aplicativos eletrônicos, dão ensejo a pagamento de royalty, mas aplicou uma exceção legal para afastar o tratamento tributário correspondente, ou seja, apesar de tais pagamentos terem natureza material de royalty, deveria ser dado a eles um tratamento jurídico distinto ao de royalty. O dispositivo legal aplicado pelo relator é a alínea *d* do artigo 22 da referida Lei n.º 4.506/1964, a qual possui a seguinte redação:

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

[...]

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

O ilustre relator entendeu que a MICROSOFT CORPORATION, beneficiária dos pagamentos associados aos referidos contratos, é autora ou criadora dos jogos e aplicativos negociados pela empresa autuada, de forma que os correspondentes pagamentos não podem ser classificados como royalty, por determinação legal.

Expus a minha divergência quanto a esse entendimento.

No que diz respeito ao contrato de comercialização de jogos, não há qualquer evidência nos autos de que os jogos são de autoria ou criação da MICROSOFT CORPORATION. É verdade que a recorrente trouxe aos autos certificados que demonstram que a MICROSOFT CORPORATION detém os direitos autorais dos jogos que comercializa, mas esses certificados não comprovam que os jogos foram originalmente desenvolvidos por essa empresa. O direito autoral é bem passível de transmissão a terceiros, mas o autor será sempre o criador da obra.

Entendo que o ilustre relator partiu de uma presunção *hominis* ao adotar esse entendimento. É certo que a presunção *hominis* pode ser utilizada quando se está analisando o

cenário fático sobre o qual deve ser projetado o corpo normativo aplicável à causa em julgamento, contudo, essa utilização deve ter aderência com realidade material, ainda que não totalmente registrada nos autos. Em outras palavras, a presunção *hominis* não pode ser utilizada contra a realidade material.

Na espécie, é uma informação pública o fato de a MICROSOFT ter adquirido de terceiros um grande número de jogos para compor o seu portfólio, ou seja, muitos dos jogos que comercializa não são de sua criação ou autoria. Veja-se, por exemplo, a seguinte notícia publicada pelo portal G1¹⁷, no dia 21/09/2020:

A Microsoft anunciou nesta segunda (21) que irá adquirir a ZeniMax Media, empresa proprietária da Bethesda Softworks, uma das maiores desenvolvedoras e publicadoras de jogos do mundo, por US\$ 7,5 bilhões de dólares, cerca de R\$ 40 bilhões.

Com a operação, franquias da Bethesda como "The Elder Scrolls", "Fallout", "Doom", "Quake", "Wolfenstein" e "Dishonored" entram para a divisão de jogos da Microsoft e fortalecem a oferta de games do Xbox.

A nova geração de consoles, composta pelo Series X e o Series S, vai ser lançada em 10 de novembro.

A Microsoft disse que planeja trazer os futuros jogos da Bethesda para seu serviço de assinatura mensal, o Game Pass, quando forem lançados no Xbox e em computadores. O serviço agora tem mais de 15 milhões de assinantes, acrescentou a Microsoft.

Assim, entendo que a presunção que fundamentou o entendimento do relator nessa quadra deve ser afastada, por falta de correspondência com a materialidade do cenário fático da presente lide. Em consequência, deve ser dado o tratamento de royalty a essas remessas.

Considerando que são fatos incontestáveis que a beneficiária dessas remessas é a MICROSOFT CORPORATION e que essa empresa é a controladora direta da empresa autuada, está correta a tributação laborada pela fiscalização em relação ao contrato de comercialização de jogos, com fundamento no já citado artigo 71, parágrafo único, alínea *e*, item 2, da Lei nº 4.506/1964, que veda a dedução de despesa com royalty remetido para a empresa que é sua controladora no exterior.

No que diz respeito ao contrato de licenciamento de aplicativos eletrônicos, o ilustre relator adotou o mesmo entendimento, tratando-o de forma equivalente ao contrato de comercialização de jogos. Também não vislumbro diferença relevante entre os dois tipos de contrato, para fins de solução da presente lide, de forma que também encaminhei a mesma solução divergente do relator, no sentido de manter a tributação laborada pela fiscalização.

Por fim, entendo que é cabível uma menção ao argumento da recorrente contrário à aplicação da regra de exceção contida no referido artigo 71, parágrafo único. A recorrente entende que essa regra é aplicável apenas para pessoas jurídicas, mas esse entendimento não possui suporte legal, uma vez que o *caput* do artigo 71 direciona a sua aplicação para efeito da "apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda", ou seja, para pessoas físicas ou jurídicas. Adicionalmente, entendo que o mesmo alcance deve ser dado ao

¹⁷ Disponível em <https://g1.globo.com/pop-arte/games/noticia/2020/09/21/microsoft-anuncia-compra-da-dona-da-bethesda-por-75-bilhoes-de-dolares.ghtml>

supracitado artigo 22 da mesma lei, por não haver qualquer motivo razoável, expresso ou subjacente, para limitar o seu alcance para as pessoas físicas.

Com esses fundamentos, o meu voto foi no sentido de exonerar apenas a glosa referente às remessas para a MICROSOFT ONLINE, concordando com a conclusão do ilustre relator, mas afastando os seus fundamentos.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

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

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

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

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

(...)

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

(...)

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

A partir da análise do referido dispositivo legal, nota-se que a indedutibilidade se aplica aos royalties pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.

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

O texto legal do artigo 71 da Lei n. 4.506/64 foi repetido na íntegra em versões anteriores do Regulamento do Imposto de Renda, a bem saber: o Decreto n.º 58.400/1966 (RIR/1966), o Decreto n.º 76.186/1975 (RIR/1975) e o Decreto n.º 85.450/1980 (RIR/1980).

Somente com a edição do Decreto n.º 1.041/1994 (RIR/1994) é que surge o detalhamento de que a expressão sócios se refere a pessoas físicas ou jurídicas, conforme abaixo:

Art. 292. Não são dedutíveis (Lei n.º 4.506/64, art. 71, parágrafo único):

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

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

Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/1999)

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

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

Decreto n.º 9.580/2018 (RIR/2018)

Art. 363. Não são dedutíveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g”):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Além das condições já citadas, não é dedutível o pagamento de royalties feito a sócios ou dirigentes da empresa, seus parentes e de dependentes (Lei 4.506/64, art. 71, parágrafo único). Uma

controvérsia quanto a este ponto tem sido mantida entre a doutrina e o Fisco: tal vedação (que alcança qualquer royalty, inclusive os que não se refiram à propriedade industrial) atinge os sócios pessoas físicas, somente, ou também as pessoas jurídicas?

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

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

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

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

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

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

Tal assunto foi objeto do Acórdão 89.04.19593-4/RS, de 30.10.1990, da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), no qual se decidiu a indedutibilidade dos

royalties pagos aos sócios não se aplica a sócios pessoas jurídicas. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

1. DIREITO TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. 2. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS A TITULO DE 'ROYALTIES', PAGAS PELA EMBARGANTE A SUA CONTROLADORA PELA PERMISSÃO DO USO DA MARCA 'ADUBOS TREVO'. 3. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DOS LANÇAMENTOS, COM BASE NA MUDANÇA DOS CRITERIOS JURIDICO-FISCAIS ADOTADOS QUANDO DA CONSTITUIÇÃO DOS CREDITOS TRIBUTARIOS (CTN, ART-146). INAPLICABILIDADE DO ART-176, PARAGRAFO-1, ALINEA-C DO RIR/75 A SOCIO PESSOA JURIDICA. 'BIS IN IDEM'. 4. APELAÇÃO PROVIDA. (TRF4, AC 89.04.19593-4, TERCEIRA TURMA, Relator GILSON LANGARO DIPP, DJ 12/12/1990)

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

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

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

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

2. Entendo plausível o entendimento da Juíza a quo, no sentido de que a vedação de dedução de royalties pagos à pessoa jurídica, prevista no artigo 353, I, do RIR/99, de fato, não parece ter amparo legal. Isso porque o artigo 71, da Lei 4.506/64, que prevê as hipóteses de

vedação de dedução de despesas com royalties para efeito de apuração de lucro real sujeito ao imposto de renda, não dispõe acerca de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas. Desse modo, é possível concluir que o artigo 353 do RIR/99 trouxe inovação não prevista em lei.

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

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

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

6. Agravo desprovido.

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

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

Ademais, caso a intenção do legislador fosse vincular a expressão “parentes e dependentes” exclusivamente aos dirigentes de empresas, deveria tê-lo feito expressamente, bastaria, para tanto, ter dito que não seriam dedutíveis os “royalties” pagos aos dirigentes de

empresa, seus parentes e dependentes, e aos sócios. No entanto, assim não o fez, o que indica que essa não era sua intenção. Não teria sentido, inclusive, afastar a dedutibilidade de “royalties” pagos a parentes e dependentes de dirigentes e não adotar a mesma medida em relação aos parentes e dependentes de sócios.

Cumprе frisar, ainda, que se o artigo 71, parágrafo único, alínea d, da Lei n.º 4.506/64 realmente afastasse a possibilidade de dedução do pagamento de “royalties” pagos ao sócio pessoa jurídica a norma contida no artigo 71, parágrafo único, alínea e, item 2, estaria abrangida na exclusão anterior, sendo totalmente desnecessária. E uma das regras básicas de Hermenêutica é a de que a lei não contém palavras inúteis, só estando adequada a interpretação que encontrar um significado útil e efetivo para cada expressão contida na norma.

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

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

“ROYALTIES PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA – DEDUTIBILIDADE FISCAL – Na vigência do art. 71 da Lei 4.506/64, a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra 'd' não se estende aos pagamentos efetuados a sócio pessoa jurídica. (...).”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nessa linha, o entendimento manifestado na Solução de Consulta Cosit n.º 182/19 é de que a indedutibilidade dos royalties pagos a sócios somente alcançaria os sócios com participação direta, conforme abaixo:

*"22. Do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que o fato dos pagamentos a título de royalties pelo direito de distribuição comercialização de softwares serem realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea 'd' do parágrafo único do art. 71 da Lei 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".

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

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

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

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

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

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto