



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19515.721301/2015-93
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.695 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2018
Matéria IRPJ E CSLL - DECADÊNCIA - DESPESAS DETUTÍVEIS - ROYALTIES
Recorrente ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

Ementa:

NULIDADE. PRESSUPOSTOS

Não padece de nulidade a decisão, lavrada por autoridade competente, contra a qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

DECADÊNCIA - EVENTO SOCIETÁRIOS - INCORPORAÇÃO - ANTECIPAÇÃO DO FATO GERADOR - OCORRÊNCIA.

Verificada a existência de evento societário - incorporação - ocorre a antecipação do fato gerador do IRPJ e da CSLL, iniciando-se, aí, a contagem do prazo decadencial, na forma do art. 150, § 4º, do CTN.

CONTRATOS DE CESSÃO DE DIREITOS DE SOFTWARE - TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA - ROYALTIES

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

DESPESAS DEDUTÍVEIS - ROYALTIES PAGOS À EMPRESA PERTENCENTE A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO

São dedutíveis os royalties pagos à empresa com a qual não se mantenha relacionamento societário, ainda que pertencente a um mesmo grupo econômico, por falta de previsão legal expressa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogério Aparecido Gil, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado), Carlos César Candal Moreira Filho, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o processo de auto de infração lavrado em 2015 em face de Oracle do Brasil Sistemas Ltda., por meio do qual, após glosar despesas relativas à remessas para a empresa Oracle International Corporation, localizada no exterior, "*em contraprestação pelo direito de duplicação e comercialização de software, para revenda ao cliente final, que receberá uma licença (ou sublicença) de uso do software copiado*", efetuou-se o lançamento do IRPJ e da CSLL relativos ao ano-calendário de 2010.

Em linhas gerais, a Fiscalização teria classificado os pagamentos realizados pelo contribuinte como *royalties* (tendo em vista as disposições conjugadas dos arts. 2º da Lei 9.609/98 e 22, "d", da Lei 4.506/64), invocando, neste passo, os preceitos do art. 353, I, do RIR/99 para considerar indedutíveis tais pagamentos.

Cientificado da autuação em 29 de dezembro de 2015, o contribuinte opôs sua impugnação, sustentando, em apertada síntese:

a) preliminarmente, a nulidade do auto de infração por falta de "embasamento fático e jurídico" já que o art. 353, I, do RIR, vedaria a dedução de despesas com royalties pagos à sócios, afirmando, neste passo, que a Oracle International Corporation não seria sua sócia;

b) no mérito:

b.1) a decadência dos períodos verificados entre janeiro e julho de 2010, quando então teria ocorrido evento de uma incorporação (da empresa Sun Microsystems do Brasil Indústria e Comércio Ltda. pela recorrente) que importou em recolhimento dos tributos por força das disposições do art. 220 do RIR;

b.2) a improcedência do auto de infração sob alegação de não ser aplicável a espécie as disposições do art. 22, "d", da Lei 4.506/64, já que o aludido diploma regravaria os pagamentos efetuados à pessoas físicas e, mais, que afastaria, expressamente, a equiparação entre "remuneração de direito autorais" e a figura dos *royalties*; demais a mais, a taxa paga pela recorrente visava remunerar o direito de redistribuição do *software* da empresa americana no Brasil, o que, também, afastaria a sua classificação como *royaltie*;

b.3) ainda que de *royaltie* se trate, o art. 353, I, do RIR impede a dedução dos *royalties* apenas quando pagos à sócios da empresa contratante, fato não verificado, como já sustentado anteriormente, no caso da recorrente;

b.4) ultrapassadas as questões anteriores, as vedações à dedução de despesas concernentes à *royalties* pagos se limitariam ao IRPJ, não havendo previsão legal expressa a vedar tais deduções em relação a CSLL, de sorte que, quando menos, o auto de infração deveria ser cancelado quanto a esta contribuição.

Instada à apreciação da impugnação, a DRJ/RJ houve por bem afastar a preliminar de nulidade, sustentando não se ter verificado quaisquer das hipóteses do art. 59 do Decreto 70.235; passo seguinte, afastou também a arguição de decadência parcial do lançamento por entender que os pagamentos realizados quando do advento da incorporação noticiada nos autos seriam mera antecipação dos tributos e não dos seus respectivos fatos geradores.

Quanto a questão central dos autos, afirmou que os pagamentos realizados seriam, de fato, classificáveis como *royalties*, invocando as mesmas disposições legais já tratadas pela Auditoria Fiscal e afirmou a aplicabilidade dos preceitos do art. 353, I, também aos casos em que tais pagamentos ocorram entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico.

Julgou, por conseguinte, totalmente improcedente a impugnação.

O recorrente, devidamente cientificado por meio eletrônico do resultado do julgamento (termo de ciência por abertura de documento datado de 13/02/2017 - doc. de fl.1.890), interpôs seu recurso voluntário em 10/03/2017 (conforme termo de juntada constante da fl. 1.891), reprisando, em quase tudo, os seus argumentos de impugnação, acrescentando, tão só, que o rol do art. 353, I, seria taxativo e que, mais, a própria Lei 4.506/64 deixaria evidente a impossibilidade de extensão da vedação em espeque à outras situações que não aquelas por ela expressamente contempladas.

A fls. 1990 e ss, a União, por meio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN -, apresentou as suas contrarrazões ao recurso voluntário, reiterando as considerações da DRJ quanto a preliminar de mérito e a decadência.

No mérito, se opôs ao argumento do contribuinte de que os pagamentos realizados destinavam-se a remunerar o autor dos obras literárias/programas de computador (hipótese que se enquadraria na ressalva descrita na alínea "d" da Lei 4.506) e que, por isso, não seriam classificáveis como *royalties*. Neste particular a PGFN afirma que as pessoas jurídicas não são "autores" de obras literárias, não obstante poder deter o direitos sobre tais obras, o que, só por isso, não permitiria a aplicação das ressalvas constantes da parte final da aludida alínea "d" do art.22 da Lei 4.506/64.

Ao fim, reforçou a aplicabilidade das disposições do art. 353, I, do RIR, também aos pagamentos realizados entre pessoas do mesmo grupo econômico, premendo, outrossim, pela aplicação de tais regras também à CSLL.

Os autos, então, foram distribuídos à esta D. Turma Julgadora para apreciação e julgamento.

Este o relatório

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos de cabimento e, por isso, dele conheço.

I. Da alegada nulidade do auto de infração.

Esta alegação repousa, especificamente, no fato de ter, a Auditoria Fiscal invocado o art. 353, I, do RIR para glosar as despesas relativas ao contrato de distribuição de fls. 1.637 e ss, sem, contudo, se ocupar de comprovar a existência de vínculo societário entre a cedente dos direitos de uso de *software* e o contribuinte.

A tese, no caso, repousa tanto nas disposições do art. 142 do CTN, como no art. 9º do Decreto 70.235/75, cujo teor peça vênia para reproduzir a abaixo:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Primeiramente, vale dizer, todos os documentos necessários à identificação da composição societária do contribuinte foram, sim, juntados ao processo pela própria Auditoria Fiscal, como se observa daqueles constantes de fls. 3 a 243 o que, *per se*, afastaria a alegação de descumprimento da regra acima transcrita.

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

Vale destacar que a alegação de nulidade no caso resvalaria numa possível afronta ao direito de ampla defesa do contribuinte (ainda que não explicitamente tratada no recurso voluntário), calcado na falta, parcial, de indicação dos motivos de fato do auto de infração (um dos elementos de validade do ato administrativo). E, de fato, haveria inegável

vício formal do ato em testilha, caso tivesse, a fiscalização, embasado suas conclusões na existência do já citado vínculo societário sem se apontar a prova que demonstraria tal fato.

Como dito, todavia, não foi esta a premissa utilizada; os fundamentos de fato e de direito da imposição fiscal estão suficientemente expostos; não por outra razão o contribuinte conseguiu expor as suas razões de defesa sem dificuldades. Neste passo, cumpre invocar os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins:

A clareza do texto constitucional e a utilização de expressões esclarecedoras como: 'litigantes', acrescido de 'acusados em geral' e 'contraditório', acrescido de 'ampla defesa', sobre não distinguir o cabimento de tais meios nos 'processos administrativos e judiciais', dá a cristalina, meridiana, exuberante demonstração de que não qualquer 'defesa protocolar', mas a defesa 'ampla', 'lata', 'larga', 'sem obstáculos' é assegurada pelo constituinte (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo Administrativo Tributário. 1.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, pp. 56).

Não se verificando a existência de barreiras efetivas ao exercício da "ampla" "lata", "larga" defesa pelo recorrente (e, portanto, não se demonstrando a hipótese do art. 59, III, do Decreto 70.235/75), não se vislumbra, também, qualquer nulidade no auto de infração. Se a premissa adotada pela Fiscalização está errada, semelhante discussão afetará o mérito do recurso devendo, pois, ser tratada no momento oportuno.

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar em análise.

II Do mérito.

II.1 Decadência.

O cerne da questão cinge a saber se, em se demonstrando a existência do evento "incorporação" no curso do ano-calendário, observar-se-ia antecipação do dever de pagar o tributo ou, lado outro, se estaria diante de antecipação do próprio fato gerador da exação.

Para tanto, vale trazer a colação as seguintes disposições normativas, em especial, o preceitos do art. 220 e 221 do RIR, cujos dizeres transcrevo abaixo:

Art. 220. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º](#)).

§1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento, observado o disposto nos [§§ 1º a 5º do art. 235 \(Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º\)](#).

§2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 2º](#)).

Art.221. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma desta Seção deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 3º).

Parágrafo único. Nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 220, o lucro real deverá ser apurado na data do evento.

Notem que os citados preceitos, tanto no caso de encerramento da atividade, como na hipótese de incorporação, fusão ou cisão (em que se observa, também, a extinção de uma ou das duas pessoas jurídicas), impõem a "**apuração do lucro real**" na data do evento. Objetivamente, os dispositivos em análise aventam a necessidade de verificação do aspecto quantitativo da norma jurídica tributária e não, simplesmente, a antecipação da obrigação de se recolher a exação. Há, efetivamente, a necessidade de concretização do fato signo presuntivo de riqueza e, ato contínuo, da tipificação concreta deste.

Lado outro, veja-se o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1028, de 30 de abril de 2010, mormente o seu art. 1º:

Art. 1º Todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ 2010) de forma centralizada pela matriz.

§ 2º A DIPJ 2010 também deverá ser apresentada pelas pessoas jurídicas extintas, cindidas parcialmente, cindidas totalmente, fusionadas ou incorporadas.

§ 3º A obrigatoriedade de entrega na forma prevista no § 2º não se aplica à incorporadora, nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estejam sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento.

Esta norma não só determina a entrega da DIPJ (declaração que, não obstante não deter caráter "constitutivo", encerra, em substância, a apuração dos tributos federais) no ato do evento, como dispensa tal obrigatoriedade apenas no caso em que a incorporação se der entre partes relacionadas (hipótese em que não se observaria verdadeiramente o surgimento de uma nova realidade econômica que pudesse afetar a apuração do lucro real),

Mais que isso, vale destacar que, como já dito, na incorporação há, inegavelmente, a extinção da pessoa incorporada; não há, aqui, como se pretender verificar antecipação da obrigação de recolher o tributo dado que o seu fato gerador, em especial em relação à empresa incorporada, **não ocorrerá no futuro**. Ele ocorre, e impõe a apuração do lucro tributável, no momento do evento quando, como afirmado pelo Recorrente, ocorre a verificação da disponibilidade econômica e jurídica da renda, observando-se, neste particular, a antecipação do próprio fato gerador do tributo.

Neste sentido, há decisão deste Eg. Conselho, inclusive, recente:

IRPJ. INCORPORAÇÃO. DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. A decadência constitui matéria de ordem pública, razão pela qual não é atingida pela preclusão. Para os tributos lançados por homologação, caso do IRPJ, havendo antecipação de pagamento, e desde que não seja constatado

dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, no caso de extinção de empresa por incorporação, é a data da ocorrência do fato gerador, que correspondente à data do evento societário (Acórdão 1201-001.643, julgado em 11/04/2017).

E a fiscalização reconhece e sabia disso já que, como alertado pelo contribuinte, segregou no próprio auto de infração os períodos de apuração (janeiro a 1º de julho de 2010 e julho a dezembro do mesmo ano).

No feito, observa-se nos documentos de fl. 244 e ss (DIPJ - período de apuração compreendido entre 01/01/2010 a 01/07/2010) que foi noticiada uma incorporação realizada pelo contribuinte (comprovada pela alteração contratual de fl. 137/157), que, em razão disto, levantou o respectivo balanço conforme determinado pelo Regulamento do Imposto de Renda (doc. de fls. 1.854/1.855).

Neste mesmo período, o recorrente comprovou ter efetuado o recolhimento do IR e da CSLL, conforme guias anexadas a fls. 1.845/1853.

Ante tais provas, verificado que o fato gerador, efetivamente, ocorreu em julho de 2010 e que, ao longo do período compreendido entre 01/01/2010 e 01/07/2010, o recorrente recolheu valores concernentes aos tributos tratados no processo, e inócenas quaisquer hipóteses de fraude ou dolo, há que se aplicar à espécie o entendimento fincado no REsp 973.733/SC julgado sob o regime dos arts. 543-B e 543-C do antigo CPC, cuja ementa transcrevo a seguir, até atender ao comando inserto no art. 62, § 2º, do RICARF:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inócere, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o

Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (REsp 973733/SC; Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009 e publicado em no DJe de 18/09/2009, RDTAPET vol. 24 p. 184).

No caso em apreço a decadência se rege pelos preceitos do art. 150, § 4º, do CTN e, por isso mesmo há que se reconhecer a procedência, nesta parte, das alegações da recorrente; os créditos relativos ao período compreendido entre 01 de janeiro e 01 julho de 2010 já encontravam extintos por força dos preceitos do art. 156, V, do CTN.

Pelo exposto, voto por dar provimento a recurso voluntário, neste ponto, a fim de reconhecer a decadência dos créditos relativos ao período de 01 de janeiro a 1 de julho de 2010.

II.2 Das despesas glosadas

Neste particular, existem duas questões que, não obstante autônomas, merecem atenção.

Primeiramente, tratar-se-iam tais despesas de pagamento de simples direitos autorais e, neste passo, seriam dedutíveis na forma dos art. 290 e 299 do RIR c/c com o art. 22, "d", da Lei 4.506/64 ou, lado outro, configurariam *royalties* pagos pela cessão de uso de *software*, incidindo, na espécie, a vedação a sua apropriação prevista no art. 353, I, do diploma regulamentar do Imposto de Renda?

Ultrapassa a questão anterior, considerando que o destinatário dos pagamentos, sediado no exterior, não é sócio da recorrente mas compõe, com este, grupo econômico, seriam extensíveis a tal situação os efeitos do precitado art. 353, I?

Ainda que prejudiciais, até para que os demais membros deste colegiado possam formar seu convencimento, passo a tratar de cada um destes argumentos.

II.2.1 Dos valores descritos no contrato de distribuição de *software* e a sua natureza

Primeiramente, não me parece correta a alegação de que a definição constante da lei 4.506 se restrinja à valores percebidos por pessoas físicas; ainda que, realmente, o predito diploma legal verse sobre a tributação de pessoas físicas, não há qualquer impedimento para que utilize definições ali dispostas para integrar outras normas tributárias, mormente quando estas encerrem o uso de institutos e fatos signo-presuntivos de riqueza sem, contudo, os definir (norma em branco).

Mais que isso, as disposições do RIR que tratam dos *royalties* foram extraídas, inclusive, da própria Lei 4.506...

Nada obstante, é importante lembrar que a Lei 4.506, quando publicada, não tratava, e nem tinha como tratar, de *softwares* (por razões óbvias, já que, à época, o uso de programas de computador não estava disseminado e nem era disponibilizado à população e às empresas em geral, mas apenas aos órgãos governamentais e à grandes conglomerados empresariais). A comercialização de *softwares*, vejam bem, só teve início a partir da década de 1970, com o anúncio da venda de programas de computador separadamente do respectivo *hardware* (intentado pela IBM - veja-se, neste sentido o texto extraído do seguinte *link*, https://pt.wikipedia.org/wiki/História_do_software_livre).

Por isso mesmo, a aplicação da Lei 4.506 ao caso concreto deve ser precedida de uma necessária cautela já que esta norma não considerava as nuances deste tipo de "obra intelectual".

Pois bem, o art. 22 da citada lei busca definir "*royalties*" a partir da descrição, exemplificativa (não taxativa), de situações predefinidas:

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

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

E aqui cabem algumas indagações: primeiro, como os *softwares* não foram, de fato, contemplados explicitamente pelo legislador, aplica-se a Lei 4.506 ao caso? Lado outro a exceção contemplada na segunda parte da alínea "d", acima, se aplicaria à empresa detentora dos direitos autorais do *software*? Mais especificamente, poder-se-ia equiparar o "autor da obra" com o titular dos direitos desta?

Quanto ao segundo questionamento, a D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em suas contrarrazões recursais, assevera que a *"titularidade não se confunde com autoria"*; o fato da empresa ser titular dos direitos autorais (até por autorização legal expressa, a teor dos preceitos do art. 4º, *caput*, da Lei 9.609/08), não induz, necessariamente, a conclusão de que esta seria "autora" propriamente da obra. Muito antes pelo contrário, como alertado pela PGFN, o art. 11 da Lei 9.610 (Lei de Proteção aos Direitos Autorais, expressamente referenciada pela Lei 9.609) é suficientemente explícito ao definir "autor" como sendo *"a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica"*.

A seguir o parágrafo único deste preceito confirma a assertiva de que a *"titularidade não se confunde com autoria"* ao dispor, *litteris*:

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

Todavia, é preciso reprisar que a Lei 4.506 foi editada em outro contexto histórico totalmente diverso e não contemplava, por certo, os programas de computador; a sua aplicação literal, pois, é por demais perigosa; até porque, se é certo que não é possível equiparar o titular dos direitos autorais à figura do autor ou criador da obra, também não é possível pretender afirmar que o *software* seja, de qualquer forma, comparado à obra intelectual para os fins da Lei 4.506.

Notem que a Lei 9.610/98 não define como obra os programas de computador; em verdade, ela nem trata dos *softwares*; tal definição está disposta na Lei 9.609 que também não equipara a obra intelectual aos programas de computador, limitando-se, aqui, à estender à estes últimos as mesmas proteções fixadas pela Lei 9.610, destinadas às obras literárias, científicas ou artísticas. Ou seja, a Lei 9.609 somente determina que os efeitos decorrentes da proteção autoral sejam destinados aos os titulares dos direitos de uso e gozo havidos sobre os *softwares*.

Lado outro, em momento algum a Lei 9.609 trata da autoria dos programas; ela contempla, tão só, a figura do titular do *direitos afeitos ao software*, como se observa de seu art. 4º e § 2º:

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

(...)

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

Tais disposições inclusive afastariam as alegações da PGFN de que o contribuinte não teria logrado demonstrar a "autoria" dos programas tratados no contrato de distribuição, já que, "*salvo disposição em contrário*", a titularidade destes se presume.

Neste passo, a partir, exclusivamente, da leitura das leis 9.609 e 9.610, qualquer interpretação é possível:

a) é razoável afirmar que não só a exceção descrita na alínea "d" do art. 22 da Lei 4.506, como o próprio preceito não se aplicaria aos programas de computador por falta expressa de previsão;

b) ou, noutra esteira, não é absurdo equiparar a figura do "autor ou criador" à do titular do direitos inerentes ao *software* (já que a Lei 9.609 trata dos direitos inerentes aos *software*, nada tratando sobre a autoria).

Ou seja, para se permitir, de fato, 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*, é preciso ir além...

De se notar, que a tributação de *royalties* não está adstrita ao Imposto de Renda, à CSLL e, também, ao ISSQN. No ano de 2003 foi editada a Lei 10.168 que instituiu a chamada CIDE/*Royalties*, dispondo em seu art. 1º, § 1º, o que se segue:

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de

comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

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 §1º-A, acima, exclui explicitamente da hipótese de incidência as operações com programas de computador em que não se observe a "transferência de tecnologia", é mais que razoável assumir que haverá pagamento de *royalties* pela cessão de direito de uso de *software* se e quando se verificar "a transferência de aludido direito". Até porque, a simples aquisição da licença de uso, sem a transferência da respectiva tecnologia, vem sendo tratada, inclusive, pela Receita Federal, **como operação com mercadorias**. Neste sentido, confira-se a Solução de Consulta Disit de nº 149/2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. REMESSA AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

*A remessa ao exterior em pagamento pela aquisição de softwares de prateleira obtidos através de download na rede mundial de computadores **não está sujeita à incidência de IRRF.***

Dispositivos Legais: Lei nº 9.609, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, inciso XII; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 710; Portaria MF nº 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit nº 27, de 2008.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO – CIDE. SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. REMESSA AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

*A remessa ao exterior em pagamento pela aquisição de softwares de prateleira obtidos através de download na rede mundial de computadores **não está sujeita à incidência da Cide/Royalties** Dispositivos Legais: Lei nº 9.609, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, inciso XII; Lei nº 11.452, de 2007, art. 20; Portaria MF nº 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit nº 27, de 2008.*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. FATO GERADOR.

*A aquisição de programa de computador na modalidade software de prateleira desenvolvido e comercializado no exterior e obtido através de download na rede mundial de computadores **não constitui fato gerador do II.** Dispositivos Legais: Regulamento Aduaneiro, art. 72.*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. FATO GERADOR. A aquisição de programa de computador na modalidade software de prateleira desenvolvido

*e comercializado no exterior e obtido através de download na rede mundial de computadores **não constitui fato gerador do IPI**. Dispositivos Legais: RIPI, arts. 2, parágrafo único e 35.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. FATO GERADOR.

*A aquisição de programa de computador na modalidade software de prateleira desenvolvido e comercializado no exterior e obtido através de download na rede mundial de computadores **não constitui fato gerador do Cofins/Importação**. Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º a 4º.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. FATO GERADOR.

*A aquisição de programa de computador na modalidade de software de prateleira desenvolvido e comercializado no exterior e obtido através de download na rede mundial de **computadores não constitui fato gerador do PIS/Importação**. Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º a 4º.*

Aqui, peço vênha para transcrever, também, a definição constante dos preceitos do art. 1º da Lei 9.609:

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

É este "conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada" que comporia a tecnologia a ser transferida; representaria o chamado código-fonte dos programas, definível como sendo o "conjunto de palavras ou símbolos escritos de forma ordenada, contendo instruções em uma das [linguagens de programação](#) existentes, de maneira lógica" (definição, confesso, extraída mais uma vez da *internet* em 21/09/2017 - <https://pt.wikipedia.org/wiki/Código-fonte>).

Somente a disponibilização deste código-fonte, pois, juntamente com a cessão da licença de uso, seria, a meu sentir, hábil a classificar os pagamentos realizados em decorrência de tal licença como "royalties". Fora daí, estar-se-ia diante de operação de simples compra e venda de "mercadorias".

Assentada, finalmente, a premissa acima, vejamos, agora, qual é, efetivamente, o objeto do contrato de distribuição que, ao fim e ao cabo, é o objeto da celeuma.

Da análise da citada avença, juntada à fls. 1.637 a 1677, a questão se resolve de forma, até, simples. Isto porque, conforme se extrai da Cláusula 2.3, verifica-se que o citado contrato contempla a licença de uso **e também a cessão dos códigos-fonte dos programas**. Veja-se:

2.3. LICENÇA DE MATERIAIS FONTE

Mediante solicitação da ORASUB, a OIC deverá oferecer a ORASUB os Materiais Fontes dos Programas. A ORASUB deverá ter o direito não exclusivo de modificar o Material Fonte para de (a) Porting, (b) Localização, (c) Tradução do Programa em outro(s) idioma(s), (d) Customização dos Programas para Sublicenciados e Subdistribuidores e (e) qualquer outro tipo de finalidade acordada pelas partes por escrito. O desempenho de tais serviços e a remuneração destes serão regidos, conforme adequado, pelo Contrato Máster de Serviços entre o s Membros do Grupo Oracle.

A cláusula acima, a meu sentir, põe uma pedra no assunto; considerando o conceito de "Materiais Fontes" contido no próprio contrato (cláusula 1.7), donde se extrai que, por "'Material fonte'" entende-se "*determinados códigos fonte de software*", e a luz das premissas assentadas anteriormente, e, mais, a cessão destes mesmos códigos ao recorrente, há, inegavelmente, a transferência de tecnologia e, conseqüentemente, há a tipificação, inclusive, do fato gerador da CIDE/Royalties. Neste passo, não se sustenta, a tese do contribuinte, pois tais pagamentos seriam, sim, qualificáveis como *royalties*, sujeitando-se, pois, às regras dos artigos 352 e 353 do RIR.

II.2.2 Assentado se tratar de royalties, aplicar-se-ia ao caso concreto a vedação descrita no art. 353, I, do RIR?

Pois bem. Por todo o exposto anteriormente, entendo que os pagamentos realizados pelo contribuinte são, sim, *royalties* e, neste passo, a regra de dedução aplicável seria aquela encartada no art. 352 do RIR, observadas as vedações contidas no art. 353 do mesmo diploma normativo.

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, para abarcar a situação tratada neste feito, isto é, uma operação realizada por empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, somente seria possível mediante: a) uso de uma interpretação extensiva; ou b) analogia.

Invoco, aqui, o seguinte trecho da ementa do REsp 121.428, da lavra do C. Superior Tribunal de Justiça acerca da importante diferenciação entre a interpretação extensiva/analógica (sim, trato estas duas como sinônimos) e a analogia:

(...) 3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos (RECURSO ESPECIAL REsp 121428 RJ 1997/0014040-7 - STJ).

Os contornos da lei são precisos... não há que se perquirir o intento do legislador, no caso, para se definir o seu alcance. A vedação contida no art. 353 se estende aos sócios e gerentes da empresa, até, porque, a intenção do legislador aí é de coibir a fraude, a distribuição disfarçada de lucros e a "fabricação" de despesas. Para, contudo, estender tais efeitos à outras situações ali não descritas, não se utilizaria, propriamente, de um método interpretativo: seria necessário empregar, de fato, analogia.

Vejam bem, não existe norma que vede a dedução de despesas incorridas por uma empresa, decorrentes do pagamento de *royalties* à empresa para com a qual não mantenha qualquer relação societária; não existe norma, propriamente, que disponha sobre tal vedação quando as operações ora tratadas sejam realizadas por empresas pertencentes a um "grupo econômico", lembrando que, quando assim o quis, o legislador o disse de forma explícita (v.g., quando trata da responsabilidade tributária-previdenciária - *ex vi* do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91).

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

Só que, no direito tributário, o uso da analogia tem aplicação mais restrita, mormente quando o seu emprego importe na cobrança de tributos. O art. 108 do Código Tributário Nacional, diga-se, permite o uso deste método integrativo, todavia, se e quando observadas as limitações constantes de seus §§ 1º e 2º:

Art. 108. (...)

(...)

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

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

Vale lembrar que estas disposições são decorrência lógica do princípio maior da legalidade, vetor e norte da relação jurídica havida entre Estado e Administrado e que tem, objetivamente, consequências bem distintas para um e para outro; se, para o Estado, a legalidade impõe a prática de atos determinados pela lei, para o Administrado, ela faculta a prática de atos não vedados pela norma jurídica. Com muita propriedade, já o dizia Celso Antônio Bandeira de Mello:

Michel Stassinopoulos, em fórmula sintética e feliz, esclarece que, além de não poder atuar contra legem ou praeter legem, a Administração só pode agir secundum legem. Aliás, no mesmo sentido é a observação de Alessi, ao averbar que a função administrativa se subordina à legislativa não apenas porque a lei pode estabelecer proibições e vedações à Administração, mas também porque esta só pode fazer aquilo que a lei antecipadamente autoriza (...).

No Brasil, o princípio da legalidade, além de assentar-se na própria estrutura do Estado de Direito, e, pois, do sistema constitucional como um todo, está radicado especificamente nos arts, 5º, II, 37 e 84, IV, da Constituição Federal. Estes dispositivos atribuem ao princípio em causa uma ciompostura muito estrita e rigorosa, não deixando válvula para que o Executivo se evada de seus grilhões (...).

Nos termos do art. 5º, II, "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Aí não se diz "em virtude de" decreto, regulamento, resolução, portaria ou quejandos. Diz-se "em virtude de lei". Logo, a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 12.ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p.p. 72/74)

A luz deste super princípio, vejamos bem, entendo que a vedação contida no § 1º do citado artigo 108 não restringe às hipóteses explícitas de competência tributária, nem tampouco se restrinja ao aspecto material da hipótese de incidência (que deduz o fato-signo presuntivo objeto, precisamente, da regra de competência tributária); a vedação ali tratada, ao menos em minha visão (sabendo que tal entendimento não é unânime), se estende a todos os

demais aspectos da norma de incidência, até mesmo, como decorrência lógica do entendimento fixado há mais de cinquenta anos, por Becker e Ataliba, e muito bem explicitado por Paulo de Barros:

Abundam motivos para que recebamos com prudência e certa desconfiança o texto cru do nosso direito positivo. As elaborações da Ciência, todavia, encontraram na base de cálculo o índice seguro para identificar o genuíno critério material da hipótese, ofertando-nos instrumento sólido e eficiente para confirmar, infirmar ou afirmar o enunciado da lei, surpreendendo o núcleo lídimo da incidência jurídica.

Não foi por menos que Alfredo Augusto Becker divisou nesse elemento a pedra angular das investigações em torno da natureza jurídica dos tributos (...). A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa (...). Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 229/230).

A relação de pertinência lógica entre os aspectos da norma de incidência é, em verdade, a essência da validade da própria norma jurídica; é o "porto-seguro" à identificação da espécie tributária e o atendimento desta aos contornos constitucionais e legais visceralmente essenciais à sua própria validade.

Assim, se a legalidade estrita impede o uso da analogia sobre determinado fato não descrito no aspecto material de sorte que não seja observada a concretização do comando da norma jurídica tributária, por óbvio, não se pode pretender usar este mesmo método integrativo para estender à grandeza não contemplada no aspecto quantitativo, pena de se quebrar a necessária paridade entre este e seu aspecto material.

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

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

A mingua da existência de uma relação societária entre o contribuinte e a detentora dos direitos deste softwares não se poderia, seriamente, exigir que a cessão destes

direitos fosse feita de forma gratuita (a Oracle International tem que responder a seus acionistas pelos lucros que deixar de perceber), mesmo que tal cessão se dê entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico!

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

Lembrem-se que, ainda que dotada de objetivos anti-evasivos, a disposição do art. 353 está inserida no tópico do RIR que trata dos resultados operacionais; no caso, o pagamento de *royalties* pelo recorrente é essencial a consecução de sua atividade fim ou, de outra sorte, não teria nem mesmo como justificar a distribuição ou sublicenciamento dos *softwares* cuja propriedade é da Companhia internacional

Nesta esteira, na minha opinião, *data venia*, o entendimento externado pela Fiscalização, pela DRJ e pela própria PGFN carece, não só de legalidade, mas, também, razoabilidade...

Em resumo, ainda que de *royalties* se trate, entendo a que vedação constante do art. 353, I, do RIR não se estende aos pagamentos realizados entre empresas que não mantenham, entre si, relações societárias, mesmo que pertencentes a um mesmo grupo econômico.

II.3 CSLL

Em relação à CSLL, seja qual for o prisma de análise, a conclusão será a mesma: se se considerar inaplicável a legislação do imposto de renda à contribuição em análise, então a glosa terá sido feita sem que haja previsão legal explícita a lhe dar suporte; se, lado outro, se entender aplicável também à CSLL os preceitos do art. 353, I, por tudo o que expus nos tópicos anteriores, tem-se que os pagamentos realizados pelo contribuinte eram, sim, dedutíveis, já que efetuados à parte com a qual não mantinha relação societária, portanto, sem que lhes sejam extensíveis os efeitos do preceptivo normativo.

III. Conclusão.

A vista de todo o exposto voto por dar total provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho

O ilustre relator formula suas razões de decidir com a lucidez de praxe, e com elas concordo exceção feita à negativa de enquadramento do fato à norma do artigo 71 da Lei nº 4.506, de 1964 (reproduzido no RIR/99, artigo 353), *in 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:

(...)

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

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

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

Ao buscar esse sentido teleológico valho-me de doutrina apresentada nas contra-razões da Procuradoria, excerto de obra de Noé Winkler ("Imposto de Renda", Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 526 e 528), que bem traduz o meu entendimento:

"É vedado o pagamento de "royalties" a sócios ou dirigentes de empresas e a seus parentes e dependentes. Quanto aos sócios, tanto podem ser pessoas físicas como jurídicas. Não esclarece a lei o grau de parentesco, ou tipo de dependência. [...]A regra estabelecida no dispositivo legal alcança tanto as pessoas físicas como as jurídicas, de sócios ou acionistas (CC.Ac. 1110.0446, de 25.2.76 RT2 38/77). Esclarece a decisão que o fato de ter a lei se referido a parentes ou dependentes, objetivou alcançar também pessoas ligadas à pessoa física, já que, como é obvio, a pessoa jurídica não tem parentes. Daí não caber o entendimento no sentido de que só as pessoas físicas estão sujeitas à norma da lei."

Vejamos novamente a determinação legal:

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao impôsto 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; Como admitir que um resultado

*expressamente vedado pela lei (royalties pagos a dirigentes e seus parentes) seja atingido por **via oblíqua**, ou seja, tendo uma **empresa veículo** como aparente beneficiária destes pagamentos?*

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

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

*Esses elementos amparam a conclusão fiscal, qual seja: o pagamento de royalties à **TAM Milor S.A.** pela **Tam Linhas Aéreas S.A.**, enquadra-se na vedação veiculada no art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964, e retira o propósito negocial desta estipulação de royalties.*

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

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

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

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

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

Sim, porque, agindo legalmente, por hipótese, estaria contornando a norma proibitiva e autorizando o favorecimento indireto de poucos (sócios, dirigente e seus parentes)

em detrimento do Fisco e de outros sócios ou acionistas da sociedade, como bem fundamentado pelo Conselheiro Antônio José Praga de Souza, no acórdão nº 1402-000.905, de sua relatoria, citado nas contra-razões da Procuradoria da Fazenda:

(...)

Isso porque, a intenção da norma é vedar, de forma ampla, a destinação de royalties em benefício de sócios, dirigentes ou seus parentes.

A nítida finalidade da norma é obstaculizar o favorecimento irregular, ou, no mínimo questionável, de poucos (sócios, dirigentes ou seus parentes.), em detrimento do Fisco (verificado com a redução do lucro tributável da empresa que paga os royalties) ou em detrimento de outros sócios ou acionistas da sociedade (verificado com a redução dos lucros a serem distribuídos).

O artigo 71 da Lei nº 4.506, de 1964, tem amplo alcance e sequer limita o grau de parentesco que há com os sócios e diretores.

Frise-se, de plano, que não se trata de uso da analogia para ampliar a hipótese de incidência tributária, mas tão somente verificando o alcance da norma jurídica. Para isso, lanço mão de interpretação finalística e sistemática dos institutos.

Ademais, como aponta o I. Relator do acórdão recorrido:

Por outro lado, a forma com que o contribuinte (OB) se refere à destinatária das remessas ao exterior, a fim de explicar as despesas em discussão, denota o vínculo entre as empresas:

Explicação referente ao item 7 - Tabela 9

*As despesas referente a esta conta refere-se a sub-licenciamento dos software Oracle. Sobre nossas receitas de licenciamento são calculados **58% e repassados a nossa matriz**, de acordo com o **contrato entre Brasil e a matriz**. (gn) (1º arquivo não paginável do processo, termo à fl. 1591)*

*Apresentamos a composição dos lançamentos indicados na tabela 9 - Ficha 04A, do respectivo termo de intimação fiscal, com a composição dos valores que resultaram nos 58% da taxa de licenciamento, de acordo com o **contrato firmado entre a Oracle Brasil e sua controladora**. (gn) (fl. 1634 e 1694)(grifo do original)*

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

No Contrato de Distribuição (Alterado e Consolidado) (fl. 1637 e ss) entre Oracle International Corporation (OIC) e Oracle do Brasil (OB) explicita-se a existência do Grupo e, mais ainda, define-se sua estrutura.

A menos que acordado de outra maneira, "Membro do Grupo Oracle" ou "Membro" significa a Oracle Corporation ou qualquer corporação, sociedade, firma, associação ou qualquer outra entidade da qual a Oracle Corporation, direta ou indiretamente, detenha 50% (cinquenta por cento) ou mais de direito de participação de tal entidade ou tenha controle efetivo de tal entidade através de outros meios. (gn)

Na sequência, no mesmo item do contrato, é fornecido esclarecedor significado de "controle" no contexto:

Para a finalidade desta definição, "controle" significa o poder de dirigir a administração e as políticas de qualquer tipo de entidade, direta ou indiretamente, seja através de propriedade de ações com direito a voto, por contrato ou de outra maneira. (gn)

Observe-se ainda que o pagamento devido pela OB (ou ORASUB) pode ser efetuado a OIC ou a qualquer membro do Grupo Oracle:

A ORASUB pagará a OIC ou a outro Membro do Grupo Oracle, conforme adequado, diretamente ou através de um agente de pagamento ou de representante de tal agente de pagamento, todas as taxas e outros rendimentos devidos no máximo dentro de 90 (noventa) dias corridos depois do Trimestre em que tal pagamento couber (...). (gn) (item 5.9.A, fl. 1659)

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

Nestes termos, a Recorrente não tem direito à dedutibilidade da despesa de pagamento de royalty de 58% de sua receita de licenciamento, pois o pagamento feito à empresa pertencente ao mesmo grupo econômico é alcançado pela norma do artigo 71, parágrafo único, inciso "d", da Lei nº 4.506, de 1964.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Cabe aqui uma adequação à norma recente, de caráter interpretativo e que visa a execução da lei tributária, qual seja a Instrução Normativa nº 1.700, de 14 de março de 2017, publicada no DOU de 16 de março de 2017.

Esta Instrução estabelece de forma objetiva quais são as adições à base de cálculo que afetam o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido, de forma que, em seu Anexo I - Tabela de Adições ao Lucro Líquido define sobre qual tributo incide a norma analisada.

Assim, transcrevo o item 99 da referida tabela (Anexo I):

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN
99	Royalties e Assistência Técnica, Científica e Administrativa	O valor dos royalties e das importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que forem indedutíveis nos termos: (1) dos arts. 52 e 71, caput, alínea 'a', e parágrafo único, alíneas 'c' a 'g' , da Lei nº 4.506, de 1964; (2) do art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991; (3) do art. 74, caput, da Lei nº 3.470, de 1958; (4) do art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962; e (5) do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979.	SIM	NÃO	Arts. 85 a 88

(grifei)

Tratando-se de royalty indedutível por aplicação do artigo 71, parágrafo único, alínea "d" da Lei nº 4.506, de 1964, há que ser afastada a tributação sobre a CSLL, por ausência de previsão de sua adição ao lucro líquido para este fim.

Desta forma entendo que deveria ser afastada a preliminar de nulidade, acatada a decadência do período de 1º de janeiro a 1º de julho de 2010 e, no mérito, deveria ser dado provimento parcial ao recurso voluntário, afastando a indedutibilidade do royalty quanto à CSLL.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filhos