

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

**LUIZ FERNANDO DALLE LUCHE MACHADO**

**OS *ROYALTIES* PELA LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE *SOFTWARE* NO  
BRASIL À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DA IMPREVISIBILIDADE  
TRIBUTÁRIA**

SÃO PAULO  
2020

**LUIZ FERNANDO DALLE LUCHE MACHADO**

**OS *ROYALTIES* PELA LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE *SOFTWARE* NO  
BRASIL À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DA IMPREVISIBILIDADE  
TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Campo de conhecimento: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Roberto França de Vasconcellos.

SÃO PAULO  
2020

Machado, Luiz Fernando Dalle Luche.

Os royalties pela licença de comercialização de software no Brasil à luz da jurisprudência do CARF e da imprevisibilidade tributária / Luiz Fernando Dalle Luche Machado. - 2021.

110 f.

Orientador: Roberto França de Vasconcellos.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Informática - Legislação. 2. Direitos autorais - Programas de computador. 3. Direito tributário - Brasil. 4. Marca registrada. 5. Propriedade industrial. I. Vasconcellos, Roberto França de. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 658.87.006

**LUIZ FERNANDO DALLE LUCHE MACHADO**

**OS *ROYALTIES* PELA LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE *SOFTWARE* NO  
BRASIL À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DA IMPREVISIBILIDADE  
TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Campo de conhecimento: Direito Tributário.

**Data de aprovação:**

**15/12/2020**

**Banca examinadora:**

---

Prof. Dr. Roberto França de Vasconcellos  
(Orientador)

Escola de Direito de São Paulo - FGV

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Elidie Palma Bifano

Escola de Direito de São Paulo - FGV

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup> Tathiane Piscitelli

Escola de Direito de São Paulo - FGV

---

Prof. Daniel de Paiva Gomes

Escola de Direito de São Paulo - FGV



## RESUMO

O presente estudo examina o problema que empresas brasileiras que distribuem no mercado nacional *software* desenvolvido no exterior têm enfrentado há algum tempo, notadamente no que diz respeito à indedutibilidade das despesas incorridas com o pagamento ao exterior da licença de distribuição/comercialização de *software*. Após a fixação das premissas fáticas relativas ao modelo de negócios dos grupos multinacionais cujas operações brasileiras são afetadas pelo problema em questão e da demonstração da relevância do *software* importado para a demanda interna por *software* por vários setores da economia nacional, o trabalho faz uma análise crítica da legislação tributária nacional que trata do assunto e também do posicionamento consolidado pelo CARF sobre a discussão, demonstrando como a situação concreta gera insegurança jurídica –na medida em que induz ao litígio judicial tributário a respeito da indedutibilidade da principal despesa incorrida por tais empresas. Além disso, o estudo também aborda a maneira como a qual a discussão concreta pode vir a ser absorvida pela intenção de se promover a convergência das regras brasileiras de preços de transferência ao padrão OCDE e como esse processo de possível convergência também pode acarretar mais insegurança ao cenário examinado. Ao final, o estudo conclui com uma proposta de alteração legislativa como a alternativa adequada para a resolução da questão examinada, como modo de conferir previsibilidade e segurança jurídica ao setor.

**Palavras-chave:** Licença de comercialização de *software*, Dedutibilidade de *Royalties*, Segurança Jurídica, Previsibilidade Tributária.

## ABSTRACT

This study examines the problem that Brazilian corporations which allocate software developed abroad in the domestic market have faced for some time, notably with regard to the non-deductibility of expenses incurred with payment abroad of the software distribution/marketing licensing. After establishing the factual premises related to the business model of multinational groups whose Brazilian operations are affected by the problem in question and demonstrating the relevance of imported software to the internal demand for software by various sectors of the national economy, this paper makes a critical analysis on the Brazilian tax legislation covering this matter and also the consolidated position by CARF on the discussion, demonstrating how the actual situation generates legal uncertainty – as it induces the judicial tax litigation regarding the non-deductibility of the main expenses incurred by these companies. In addition, this study also addresses the way in which the actual discussion can be absorbed by the intention of promoting the convergence of the Brazilian transfer pricing rules to the OECD standards and how this process of possible convergence can also cause more insecurity to the above depicted scenario. Finally, the study ends with a proposal for a legislative change as the appropriate alternative for resolving this issue, as a means of providing predictability and legal certainty to the industry.

**Keywords:** Software distribution license, Deductibility of *royalties*, Legal Certainty, Tax Predictability.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>1. O MODELO USUAL DA LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE <i>SOFTWARE</i> E AS DIFICULDADES NO CENÁRIO BRASILEIRO.....</b>	<b>12</b>
<b>2. A IMPORTÂNCIA DO <i>SOFTWARE</i> IMPORTADO PARA A ECONOMIA NACIONAL .....</b>	<b>15</b>
<b>3. A QUALIFICAÇÃO DA LICENÇA DE DISTRIBUIÇÃO DE <i>SOFTWARE</i> COMO <i>ROYALTY</i> .....</b>	<b>24</b>
<b>4. A DEDUTIBILIDADE DAS LICENÇAS DE DISTRIBUIÇÃO DE <i>SOFTWARE</i> À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF – O DESCABIMENTO DAS REGRAS LIMITADORAS DE DEDUTIBILIDADE DOS <i>ROYALTIES</i> .....</b>	<b>34</b>
4.1. A possibilidade de pessoa jurídica ser autora/criadora do <i>software</i> .....	37
4.2. Alcance do artigo 71, § único, “e” da Lei nº 4.506/1964 apenas a sócios pessoas físicas .....	46
4.3. Os limites alcançam apenas os <i>royalties</i> relativos a marcas e patentes.....	48
4.4. Os limites de dedutibilidade dos <i>royalties</i> sob a perspectiva histórica .....	52
<b>5. A INSEGURANÇA JURÍDICA OCASIONADA PELA DISCUSSÃO DA DEDUTIBILIDADE DA LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE <i>SOFTWARE</i> .....</b>	<b>60</b>
<b>6. OS INTANGÍVEIS E AS DISCUSSÕES SOBRE A ADOÇÃO PELO BRASIL DO MODELO OCDE .....</b>	<b>70</b>
<b>7. A PROPOSTA DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA COMO ALTERNATIVA PARA SOLUÇÃO DA SITUAÇÃO EXAMINADA .....</b>	<b>86</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>93</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>96</b>



<b>ANEXO I.....</b>	<b>105</b>
<b>ANEXO II.....</b>	<b>107</b>

## INTRODUÇÃO

A situação que será examinada no presente trabalho diz respeito a uma relevante disputa tributária<sup>1</sup> que se estabeleceu entre as operações brasileiras de determinados grupos multinacionais que se dedicam ao desenvolvimento de *software* e sua posterior distribuição em mercados locais ao mundo todo (conhecidas como *software companies* ou *software houses*) no que tange à dedutibilidade, na apuração da base de cálculo do IRPJ, das despesas pagas pelas subsidiárias brasileiras às suas controladoras estrangeiras pelo direito de sublicenciar e comercializar no mercado brasileiro o *software* que é inteiramente desenvolvido pelas controladoras no exterior.

Importante deixar claro que abordaremos a questão de dedutibilidade apenas em relação ao IRPJ, pois após a edição da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017 a Receita Federal do Brasil esclareceu que as normas que regulam a dedutibilidade de *royalties* e serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes e que dão base à discussão legal que será detalhada ao longo do presente trabalho – se aplicam à base de cálculo do IRPJ, mas não à da CSLL.

A vivência do problema por tal setor específico da indústria de *software* foi escolhida como objeto da análise pois ilustra um exemplo substancial de insegurança jurídica em relação a um elemento que deveria ser previsível (dedutibilidade da principal despesa incorrida pelas empresas dessa indústria).

Do ponto de vista estrutural da presente dissertação, o objeto de estudo será dissecado da seguinte forma: após a presente introdução, será apresentada, no Capítulo 1, a explicação detalhada do modelo de negócios usualmente adotado pela indústria de *software* em nível global e os impactos no tocante à dedutibilidade dos pagamentos de licença de comercialização de *software*.

No Capítulo 2 demonstraremos, sob uma perspectiva econômica, a relevância do mercado nacional de *software* e a proporção que as transações com *software* desenvolvido no exterior representam sobre a grande e crescente demanda da economia nacional por *software*.

---

<sup>1</sup> No ano de 2017 a discussão a respeito do tema alcançava cifras que já ultrapassavam a barreira de R\$ 1 bilhão - Como se nota à página 18 do relatório “PGFN em números 2018”. Disponível em: [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn\\_em\\_numeros\\_final\\_2\\_web.pdf/view](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf/view). Acesso em 24 de outubro de 2019.

No Capítulo 3 trataremos do conceito legal de *royalties* e de como a licença de distribuição de *software* nele se enquadra, e na sequência o Capítulo 4 vai demonstrar a inadequação das regras que limitam a dedutibilidade de *royalties* (e embasam o posicionamento consolidado no CARF pela indedutibilidade das despesas com a licença de distribuição) sob as perspectivas da legalidade e também histórica. Com base em tal demonstração, e tomando uma análise detalhada das decisões do CARF que consolidaram o posicionamento contrário à dedutibilidade, no Capítulo 5 trataremos das diferentes perspectivas pelas quais a situação gera insegurança jurídica às empresas do setor.

Após isso, o Capítulo 6 demonstrará como os *royalties* e intangíveis são tratados no plano normativo internacional, explicitando o cenário atual de discussão a respeito da possível convergência das regras brasileiras de preços de transferência ao padrão OCDE, enquanto o Capítulo 7 cuidará da formulação da proposta que tem por motivação principal eliminar o cenário de insegurança em relação à dedutibilidade das licenças de comercialização de *software*, além de alinhar em alguma medida o tratamento conferido pela legislação brasileira ao assunto àquele verificado internacionalmente.

Assim, partiremos de uma situação atualmente vivenciada por um mercado específico a partir da consolidação da jurisprudência do CARF e, com base em uma análise crítica, apontaremos sugestões de adaptação da legislação tributária no que diz respeito ao regramento aplicável aos limites de dedutibilidade que devem ser impostos aos pagamentos pela licença de distribuição de *software*, notadamente visando eliminar o cenário de insegurança e imprevisibilidade com o qual o referido setor econômico está convivendo.

Ainda que o objeto do presente estudo esteja centrado na situação específica das licenças de distribuição/comercialização de *software*, os elementos, institutos, doutrinas, decisões e dados pesquisados e examinados ao longo do trabalho não estão necessariamente limitados às licenças de distribuição, e, assim, podem servir de reflexões que se apliquem a outros tipos de intangíveis e a maneira pela qual a legislação brasileira os regulamenta.

## **1. O MODELO USUAL DA LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE E AS DIFICULDADES NO CENÁRIO BRASILEIRO**

No ramo das *software houses* é bastante comum o modelo de negócios no qual uma entidade centraliza toda a responsabilidade pelo desenvolvimento dos programas de computador e, por isso mesmo, detém todos os direitos de Propriedade Intelectual sobre tais programas. A função primordial de tal entidade é, portanto, desenvolver, no maior nível de excelência possível, o *software* que será licenciado ao redor do globo, de modo que seu funcionamento nas operações cotidianas de empresas do mundo inteiro garanta aos clientes finais resultados ótimos na gestão de seus negócios.

A partir daí o *software* desenvolvido tem que ser distribuído aos clientes no mundo todo, o que faz surgir a necessidade de estabelecimento de subsidiárias para cuidar das operações locais das *software houses* nos mercados nacionais no mundo todo. De modo geral, podemos dizer que tais operações locais têm por objeto essencial distribuir nos mercados nacionais o *software* desenvolvido no exterior por sua matriz/controladora, além da prestação de serviços correlatos ao adequado funcionamento do *software* licenciado (tais como suporte técnico, treinamento, consultoria, assessoria etc.).

Assim, as matrizes/controladoras das *software houses* firmam com suas subsidiárias locais contratos de distribuição do *software*, que essencialmente conferem às subsidiárias o direito de comercializar/sublicenciar aos clientes localizados em seus territórios os programas desenvolvidos no exterior.

Em contrapartida ao direito de comercializar/sublicenciar o *software* desenvolvido por suas matrizes/controladoras, as subsidiárias locais assumem o encargo de pagar às suas matrizes/controladoras um percentual fixo (hipoteticamente, 60%) da receita auferida com o licenciamento do *software* aos clientes locais.

Assim, guardadas as peculiaridades atinentes ao regramento do *software* (notadamente a maneira como a legislação específica determina para sua comercialização – via contrato de licença), o que temos é uma clara situação de uma cadeia de distribuição de um bem, que neste caso se materializa em um direito. Nesta cadeia as subsidiárias locais têm de arcar com um custo de aquisição do direito a ser distribuído aos seus clientes locais, de modo que sem o custo de aquisição do direito de sublicenciar/distribuir o *software* seria simplesmente impossível a tais subsidiárias auferir sua principal receita – que decorre do sublicenciamento do *software* a

clientes localizados em seus territórios nacionais, sem a qual sequer haveria o que se falar em estabelecimento das operações locais – e, ao final, obter lucro, que é o pressuposto de qualquer empresa.

Por envolver matrizes/controladoras e suas subsidiárias em mercados locais ao redor do mundo, tais transações deveriam se submeter ao controle das regras de preços de transferência, no intuito de se estabelecer o limite de dedutibilidade do custo de aquisição, pela subsidiária local, do direito de comercializar/distribuir o *software*, na apuração do seu lucro real, como forma de evitar a indevida transferência de resultados (também conhecida como erosão da base tributária).

Ocorre que o legislador nacional, ao editar as regras brasileiras de preços de transferência, excluiu do alcance do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996<sup>2</sup> as operações envolvendo pagamento de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, que, por força do §9º do referido artigo 18<sup>3</sup>, permaneceram subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

E tais condições de dedutibilidade mencionadas no referido §9º são, na verdade, os limites rígidos e específicos previstos nos artigos 52 a 71 da Lei nº 4.506/1974 e no artigo 74 da Lei nº 3.470/1958, reproduzidos nos artigos 352 a 355 do Regulamento do Imposto de Renda editado pelo Decreto nº 3.000/1999 (“RIR/99”) e, mais recentemente, nos artigos 362 a 365 do Regulamento do Imposto de Renda editado pelo Decreto nº 9.580/2018 (“RIR/2018”).

Em linhas gerais, pode-se dizer que tais regras limitam a dedutibilidade de custos e despesas com o pagamento de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada a uma porcentagem que varia de 1% a 5% da receita auferida com a exploração, pela empresa brasileira, do direito subjacente ao *royalty*, dependendo do tipo de indústria ou mercado envolvido.

Ocorre que a utilização de tal legislação, embora tenha decorrido de uma opção do legislador nacional no tocante às regras de preços de transferência, abre espaço para interpretações das autoridades fiscais em relação ao teor e alcance das regras de dedutibilidade

---

<sup>2</sup> “Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos: (...)”

<sup>3</sup> §9º - O disposto neste artigo não se aplica aos casos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

de *royalties* atualmente previstas nos artigos 362 a 365 do RIR/2018 às remessas feitas pelas subsidiárias brasileiras das *software houses* estrangeiras como remuneração pelo direito de sublicenciar/comercializar *software* no mercado brasileiro.

Por sua vez, a legislação brasileira de *royalties* data da década de 1950 e tinha por objetivo primordial coibir a remessa de lucros disfarçada de *royalties* – sendo que na época não existia a permissão legal para a remessa de lucros ao exterior, o que já está há muito tempo superado.

Do ponto de vista das interpretações lançadas pelas autoridades fiscais, como se demonstrará adiante, há distorções dos conceitos previstos na lei, que acabam culminando em decisões finais (na esfera do contencioso administrativo tributário federal) que determinam a indedutibilidade total, por parte das subsidiárias brasileiras, das remunerações pagas às matrizes/controladores estrangeiras, pelo direito de sublicenciar/comercializar *software* no mercado brasileiro.

Ainda pior nesse cenário é o fato de que por muito tempo o posicionamento adotado pela jurisprudência administrativa do CARF foi no sentido de reconhecer a plena dedutibilidade de tais pagamentos e que, de alguns anos para cá, tal posicionamento se alterou totalmente, passando então a sobrevir decisões nas quais se negou totalmente o direito à dedutibilidade das despesas relativas ao direito de sublicenciar/comercializar *software* na apuração do lucro real das subsidiárias brasileiras das mencionadas *software houses*.

O fato é que as subsidiárias brasileiras das *software houses* estão sendo submetidas à mais rigorosa de todas as interpretações possíveis – que inviabiliza até mesmo a dedutibilidade do limite máximo de 5% da receita prevista na legislação dos *royalties*.

E admitir a total indedutibilidade de tais despesas equivale, na prática, a causar a dupla tributação econômica da renda gerada com a atividade de distribuição. Assim, o que nos parece é que a posição adotada pelas autoridades fiscais brasileiras foi a de se valer de uma opção do legislador – expressa no §9º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 – juntamente com interpretação a respeito dos limites do alcance das regras de dedutibilidade de *royalties* atualmente previstas nos artigos 362 a 365 do RIR/2018, de forma a alcançar a tributação sobre valores que estão intrinsecamente relacionados à atividade de pesquisa e desenvolvimento de *software* que foram e continuam sendo inteiramente realizadas em outros países.

## 2. A IMPORTÂNCIA DO *SOFTWARE* IMPORTADO PARA A ECONOMIA NACIONAL

Neste capítulo buscaremos demonstrar, sob o ponto de vista econômico, o tamanho do mercado consumidor brasileiro de *software* e o quanto ele é abastecido por *software* desenvolvido no exterior, como forma de demonstrar a relevância, sob o prisma econômico, do objeto de estudo descrito na introdução do trabalho.

A importância do *software* para as atividades econômicas em todo mundo é tão notória nos dias de hoje que qualquer explicação a esse respeito se torna uma atividade desafiadora. Do ponto de vista econômico, Zackiewicz<sup>4</sup> defende que:

Mais do que informação, mais do que parte componente das tecnologias da informação e comunicação e mais do que resultado de trabalho humano especializado, o *software* passa a ser uma mistura de agente e fator de produção, dotando de sentido econômico as máquinas que o obedecem. Está nele a capacidade de comandar a flexibilidade do hardware e gerar valor. Ele pode atuar simultaneamente em muitas máquinas e, desse modo, transcende e multiplica ad infinitum o trabalho humano de sua programação. Possui a capacidade de modificar profundamente a organização vigente dos fatores de produção ao economizar capital, trabalho e recursos e baratear transações.

A definição acima demonstra porque não se consegue pensar em quase nenhum setor econômico cuja operação não dependa, em alguma medida, da informática, e mais especificamente das operações dos mais variados tipos de programas de computador<sup>5</sup>. Ao citar as propriedades elencadas por Castells<sup>6</sup> que ajudam a explicar como o *software* modifica os

---

<sup>4</sup> ZACKIEWICZ, M. A economia do software e a digitalização da economia. Revista Brasileira de Inovação, v. 14, n. 2, p. 31, 10 set. 2015. Disponível em <https://doi.org/10.20396/rbi.v14i2.8649110>. Acesso em: 20 de agosto de 2020.

<sup>5</sup> “Os produtos de software, por sua vez, são divididos em três categorias:

- infra-estrutura (ex: sistemas operacionais, programas servidores, middleware, gerenciador de redes, gerenciador de armazenagem, gerenciador de sistemas, segurança);
- ferramentas (ex: linguagens de programação, de gerenciamento de desenvolvimento, de modelagem de dados, de business intelligence, de data warehouse, ferramentas de internet); e
- aplicativos (ex: Enterprise Resource Planning – ERP -, Customer Relationship Management – CRM -, recursos humanos, Supply Chain Management – SCM)”. KUBOTA, Luiz Claudio. Desafios para a Indústria de Software. Texto para Discussão nº 1150 produzido no âmbito do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_1150.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1150.pdf). Acesso em: 22 de agosto de 2020.

<sup>6</sup> CASTELLS, Manuel. *The rise of the network society*.

processos econômicos e sociais, Zackiewicz explica que o *software* é pervasivo<sup>7</sup>, no sentido daquilo “que se espalha, difunde por toda parte, ou que tende a propagar-se ou estender-se totalmente por meio de diversos canais, tecnologias, sistemas, dispositivos etc”<sup>8</sup>.

Outra característica da indústria do *software* que é relevante para o objeto do presente estudo é o fato de que mercados de *software* tendem a ser concentrados em grandes empresas multinacionais que o produzem, enquanto que o mercado de serviços de *software* tende a ser fragmentado entre várias empresas que os prestam<sup>9</sup>, dinâmica que também se verifica na realidade brasileira<sup>10</sup>.

Há uma multiplicidade de análises existentes sobre as atividades de *software*, a indústria brasileira de *software*, e também sobre a economia digital. Contudo, partindo-se da fundamentação da importância do *software* nas atividades da sociedade e do fato do mercado de *software* ser concentrado<sup>11</sup>, delimitaremos o presente capítulo ao ponto que pretendemos evidenciar e que guarda relação direta com o objeto de estudo, qual seja: o tamanho do mercado

---

<sup>7</sup> “Ao rebaixar o custo de processamento da informação, software gera valor, percebido em ganhos de produtividade e eficiência em todas as atividades da sociedade. Tarefas mediadas por software estão ou serão incorporadas na rotina das pessoas, nos equipamentos industriais e em uma infinidade de tecnologias, desde a agricultura até os mais diversos serviços especializados; (...)”. ZACKIEWICZ, M. Op. cit. (nota 4), p. 319.

<sup>8</sup> Definição constante do Dicionário Aulete digital. Disponível em: <http://www.aulete.com.br/pervasivo>. Acesso em: 7 de setembro de 2020.

<sup>9</sup> KUBOTA, Luis Claudio. Op. cit. (nota 5), quadro 1 à página 12.

<sup>10</sup> “Empresas que organizaram suas operações em escala global e conseguem oferecer serviços digitais que escapem das armadilhas da regulação e das idiosincrasias locais estabelecem fortes vantagens. Negócios da economia do software tornam-se globais tanto por causa como por efeito. Buscar posições globais significa modelos de negócio capazes de acomodar ou superar as limitações e variações locais. Estar livre dessas amarras significa espaço aberto para economias de rede e de escala.  
(...)”

A trajetória brasileira, por exemplo, ao combinar expressivo avanço na digitalização de sua economia com baixa capacidade técnica e de inovação, timidez na padronização e ineficiências institucionais, polariza o país entre o incentivo à internalização dos desenvolvimentos específicos e a concentração das aplicações mais genéricas nas mãos de grandes fornecedores globais. A fatia que opera transitoriamente como mercado competitivo de software é bastante deprimida, ficando restrita ao reflexo das corridas pelo mercado no plano global e a certos nichos de limitada expressão. A presença brasileira em software é reflexo das inadequações institucionais do país à economia do software, especialmente no que se refere ao ambiente de negócios e de inovação e ao restrito e desarticulado repertório de políticas públicas voltado à digitalização. Mesmo os ditos casos de sucesso, como o sistema financeiro e a boa qualidade dos serviços de software sob encomenda, precisam ser relativizados. Essas trajetórias são, de fato, resultantes de estratégias defensivas e limitadas, que se posicionam à distância dos principais fluxos de geração e acumulação de valor que ocorrem globalmente na economia do software.” In ZACKIEWICZ, M. Op. Cit. (nota nº 4). p. 332 e 333.

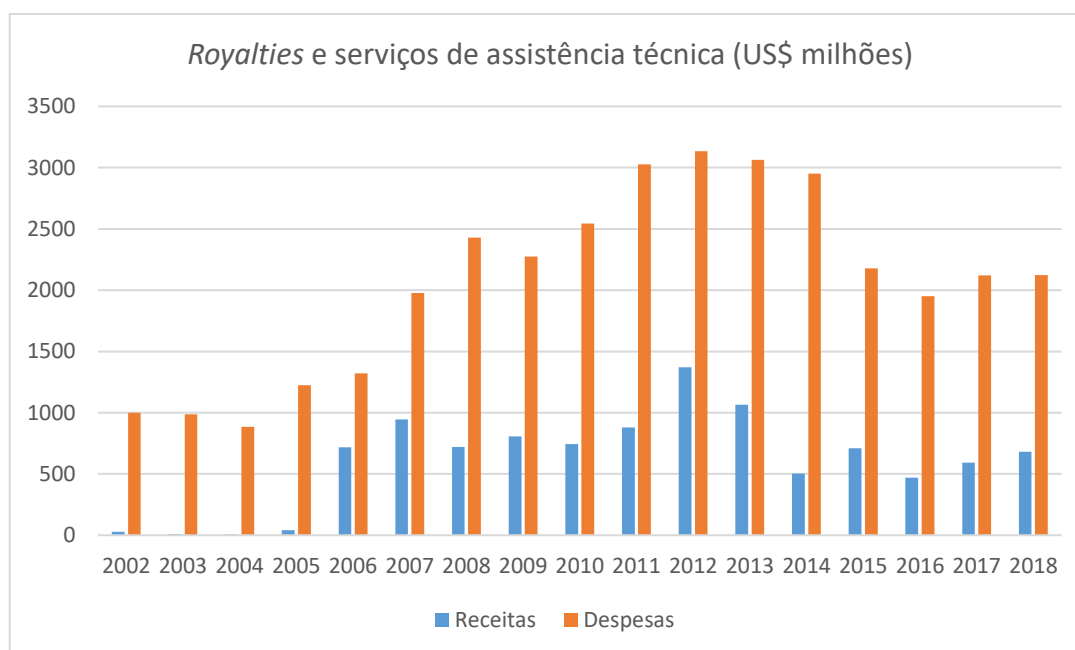
<sup>11</sup> “Os maiores grupos econômicos dessa categoria são norte-americanos, como, por exemplo, Microsoft, Apple, Google, Facebook. Oracle, dentre outros. Esses grupos possuem muitas coisas em comum, e uma delas em específico chama a atenção: todos eles possuem centros de desenvolvimento tecnológico como função econômica extremamente relevante e concentrada em uma jurisdição”. BORGES, Alexandre Siciliano; BRANDÃO, Igor Scarano. Preços de Transferência e a criação de valor: distribuição de software no Brasil. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 197.



brasileiro de *software* (sob a ótica daqueles que o consomem) e o quanto da demanda nacional por *software* é atendida por produtos desenvolvidos no exterior.

O Brasil ainda é considerado como um país importador de tecnologia, como se pode inferir das estatísticas divulgadas pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) em seu Balanço de Pagamento Tecnológico (2002 a 2018)<sup>12</sup>, do qual se nota que os pagamentos ao exterior por contratos que envolvam tecnologia é historicamente muito superior às receitas auferidas por empresas brasileiras com tais tipos de contrato, conforme o gráfico elaborado pelo autor com base nos dados disponibilizados no *site* do INPI:

**Gráfico 1**



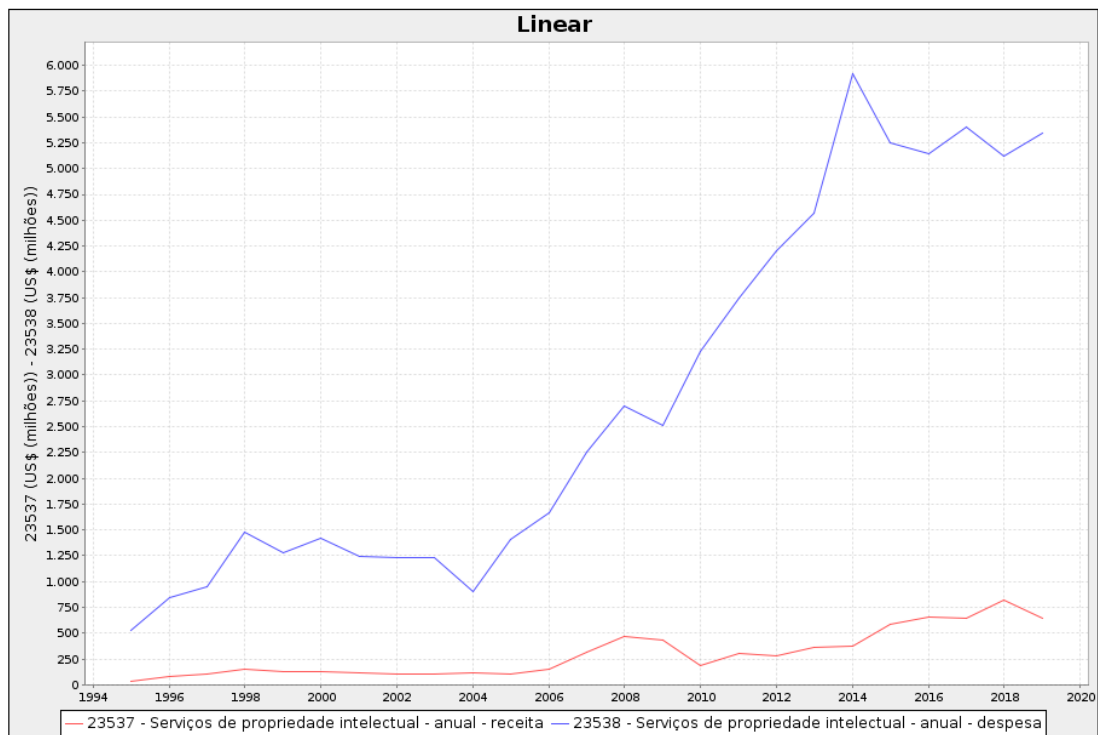
Considerando que os contratos que envolvem o direito de comercialização de *software* não são usualmente registrados perante o INPI (salvo os casos nos quais há a abertura do código fonte), outra fonte de dados importante para o ponto que queremos demonstrar é o Balanço de Pagamentos Brasileiro, que compreende as estatísticas do setor externo da economia brasileira e é coordenado e divulgado pelo Banco Central do Brasil (BACEN) em conformidade com a

<sup>12</sup> Elaborado com base em dados do Banco Central do Brasil e sobre valores decorrentes das aprovações dos contratos de tecnologia pelo INPI. Disponível em <http://antigo.inpi.gov.br/sobre/estatisticas/outras-estatisticas-de-propriedade-industrial>. Acesso em 20 de agosto de 2020.

sexta edição do Manual de Balanço de Pagamentos e Posição Internacional de Investimento (BPM6), do Fundo Monetário Internacional (FMI)<sup>13</sup>.

Em atenção às informações constantes do manual do BPM6 no sentido de que transações envolvendo o direito de comercialização de *software* são classificadas dentro da rubrica “serviços de propriedade intelectual”<sup>14</sup>, extraímos do Sistema Gerenciador de Séries Temporais do BACEN<sup>15</sup> os dados comparativos entre as receitas e despesas com os “serviços de propriedade intelectual” no intervalo de tempo entre 1995 e 2019:

**Gráfico 2**



<sup>13</sup> Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/ftp/infcon/nmlbpm6p.pdf>.

<sup>14</sup> “10.137 Charges for the use of intellectual property n.i.e. include:

(a) Charges for the use of proprietary rights (such as patents, trademarks, copyrights, industrial processes and designs including trade secrets, franchises). These rights can arise from research and development, as well as from marketing; and (b) Charges for licenses to reproduce or distribute (or both) intellectual property embodied in produced originals or prototypes (such as copyrights on books and manuscripts, computer software, cinematographic works, and sound recordings) and related rights (such as for live performances and television, cable, or satellite broadcast). (As shown in Table 10.4, some other kinds of intellectual property are included in other categories). Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/bop/2007/pdf/chap10.pdf>.

<sup>15</sup>

Disponível

em:

<https://www3.bcb.gov.br/sgspub/localizarseries/localizarSeries.do?method=prepararTelaLocalizarSeries>.

O gráfico acima evidencia que o volume de importações brasileiras de “serviços de propriedade intelectual” é incomparavelmente maior do que a exportação brasileira de tais serviços, e corrobora uma tendência que já havia sido capturada em 2007 no estudo promovido pela Câmara dos Deputados a respeito do mercado de *software* no Brasil<sup>16</sup>.

Ainda a respeito do mercado de *software* no Brasil, uma fonte de dados importante são os estudos publicados anualmente (desde 2004) pela Associação Brasileira das Empresas de *Software* (ABES), sob o título “Mercado Brasileiro de *Software* – Panorama e Tendências”<sup>17</sup>, que tem por base dados coletados pela *International Data Corporation*, empresa norte-americana especializada em pesquisas do mercado de Tecnologia da Informação e que realiza tais pesquisas em diversos mercados ao redor do mundo, dentre os quais o Brasil.

Assim, tomando por base os estudos disponibilizados no sítio eletrônico da ABES (cobrindo os anos de 2004 a 2019<sup>18</sup>), coletamos os dados a respeito do tamanho do mercado brasileiro de *software*, da representatividade do *software* desenvolvido no exterior em relação ao consumo de *software* no Brasil, das principais atividades realizadas pelas empresas brasileiras que atuam em tal mercado, e do mercado consumidor de *software* de acordo com os setores econômicos, sendo tais dados – apresentados no Anexo I ao presente trabalho – as bases para os gráficos demonstrados abaixo:

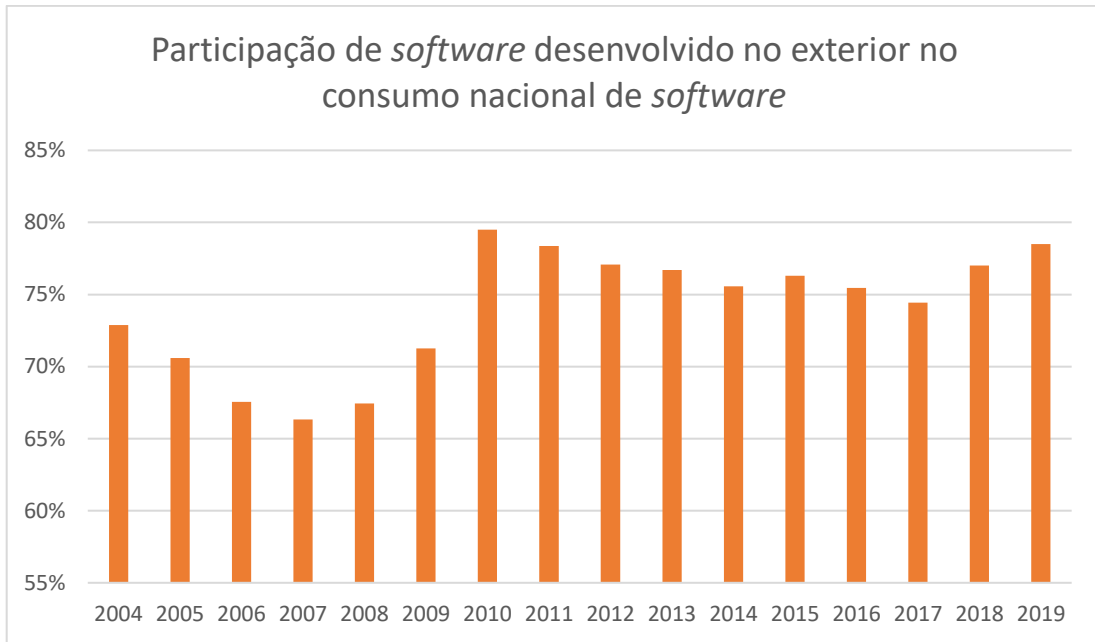
### Gráfico 3

---

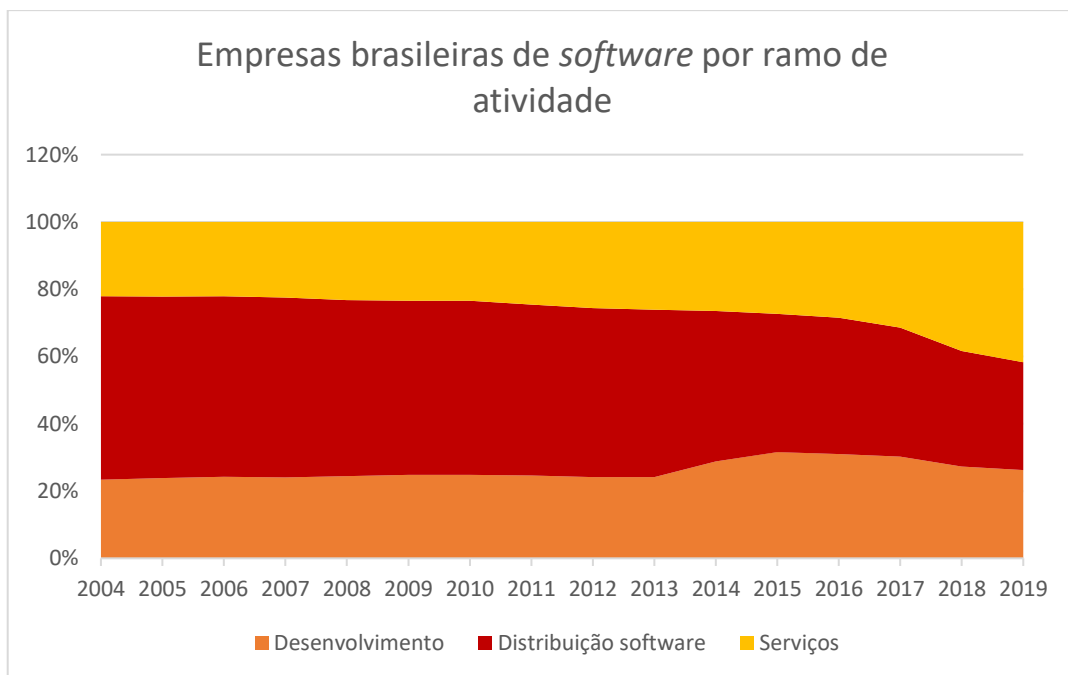
<sup>16</sup> “A remessa de direitos autorais representava US\$ 72 milhões em 1993, ano em que iniciamos nossa série. Rapidamente cresceu, chegando a quase US\$ 1 bilhão em 1999. Ficou estabilizada no entorno de 1 bilhão até 2003, com pequenas variações, e voltou a subir, para US\$ 1,2 bilhão, em 2004. Esse comportamento da importação de *software*, entre 1999 e 2003, foi mais um reflexo do mercado de uma maneira em geral, do panorama econômico. Portanto, não é correto inferir que o *software* nacional estivesse sendo privilegiado nesse período”. In: O mercado de *software* no Brasil: problemas institucionais e fiscais. Relator: Marcondes Gadelha; Organizadores: Bernardo Felipe Estellita Lins, Cristiano Aguiar Lopes, Cláudio Nazareno. – Brasília : Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2007. 149 p. (Série cadernos de altos estudos ; n. 3) p. 38/39. Disponível em: [https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/3483/mercado\\_software\\_gadelha.pdf?sequence=4&isAllowed=y](https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/3483/mercado_software_gadelha.pdf?sequence=4&isAllowed=y). Acesso em 20 de agosto de 2020.

<sup>17</sup> A partir do ano de 2009 (ano base 2008), o estudo anual em questão passou a ser uma publicação catalogada na Câmara Brasileira do Livro, conforme o seguinte exemplo: Mercado Brasileiro de *Software*: panorama e tendências, 2009 = Brazilian Software Market: scenario and trends, 2009. [versão para o inglês Anselmo Gentile]. 1. ed. -- São Paulo: ABES - Associação Brasileira das Empresas de *Software*, 2009.

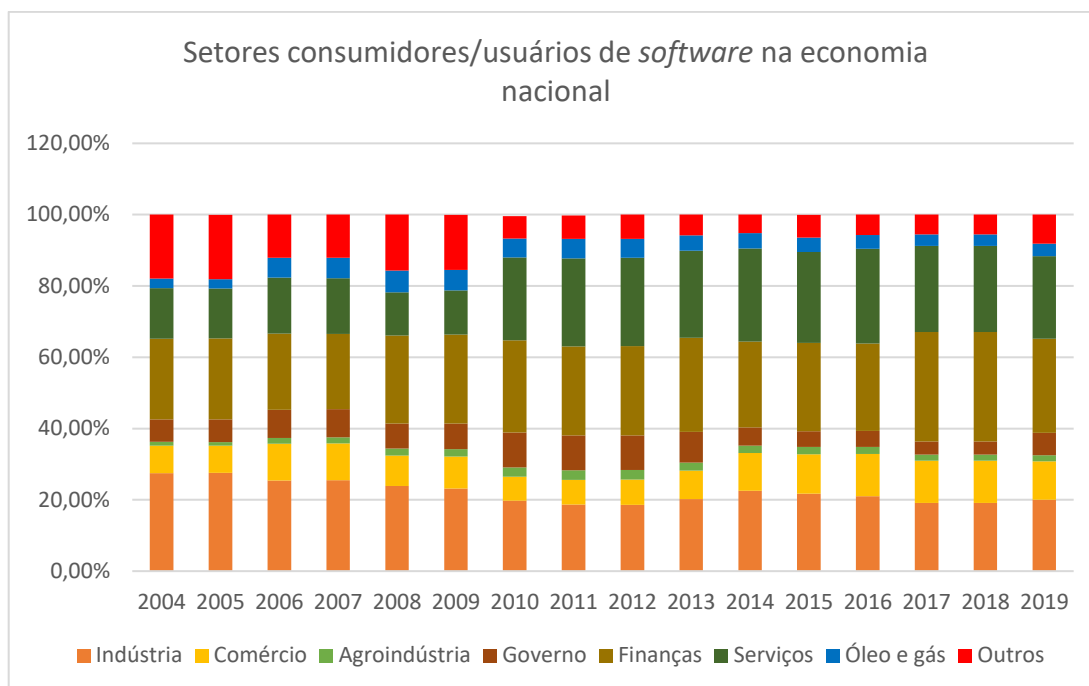
<sup>18</sup> <http://www.abessoftware.com.br/dados-do-setor/anos-anteriores>, <http://www.abessoftware.com.br/dados-do-setor/estudo-2018--dados-2017> e <http://www.abessoftware.com.br/dados-do-setor/estudo-2019>. Dados-2018.



**Gráfico 4**



**Gráfico 5**



O gráfico 3 acima demonstra que, entre 2004 e 2018, o *software* desenvolvido no exterior representa historicamente a maior parte dentre o consumo de *software* no mercado brasileiro - sempre mais de 70% de tal volume, com exceção aos anos de 2006 a 2008, quando variou entre 66 e 68%.

Já o gráfico 4 mostra a predominância da atividade de distribuição de *software* dentre as empresas brasileiras que se dedicam ao referido mercado, enquanto que o gráfico 5 mostra a distribuição do consumo de *software* no Brasil dentre os diferentes setores da economia nacional.

Embora se reconheça a existência de dificuldades na análise econômica do *software*<sup>19</sup> e na obtenção de indicadores econômicos precisos a respeito das atividades relativas ao *software*<sup>20</sup>, os dados demonstrados acima revelam características importantes do mercado de

<sup>19</sup> “A análise econômica tem dificuldade com o software. Essa inovação fundamental está presente desde o início da informática e carrega a chave para a compreensão das forças que moldaram a digitalização nos últimos 40 anos e que certamente estarão presentes nos próximos 40 anos. Entretanto, o estudo da dinâmica econômica do software se mantém numa zona cinzenta entre a economia e a tecnologia, longe da centralidade analítica que merece. Aos economistas falta a compreensão das propriedades, possibilidades e tendências tecnológicas associadas ao software e aos técnicos falta a compreensão das forças econômicas que o software é capaz de engendrar. In ZACKIEWICZ, M. Op. cit. (nota nº 4). p. 316.

<sup>20</sup> “Esse desajuste é conhecido desde a década de 1970. Desde então, diversos esforços de construção e harmonização de indicadores foram empreendidos. Organismos e organizações internacionais como a OCDE, a ONU/ITU, o WEF e diversas consultorias mantêm um amplo arsenal de indicadores, séries históricas e estudos voltados ao digital, mas todos reconhecem que persistem insuficiências. Em artigo de 2011, Diegues e Roselino discutem em detalhes as enormes dificuldades metodológicas para superar as barreiras setoriais impostas pelos

*software* nacional, dentre as quais se destaca a notória predominância do *software* desenvolvido no exterior dentre o volume total de *software* consumido no Brasil<sup>21</sup>. De tais dados é também possível extrair que a atividade de distribuição de *software* corresponde historicamente à maior quantidade de empresas do mercado de *software* nacional, o que, a nosso ver, corrobora o fato de que há na economia brasileira uma forte demanda por *software*, que é consumido pelos vários setores da economia.

Ainda do ponto de vista econômico, há estudos econométricos que evidenciam a baixa elasticidade-câmbio das importações no Brasil a partir da desagregação das importações por categorias de uso, sobretudo em determinados tipos de serviços, incluindo-se o pagamento de *royalties* e licenças, o que se justifica pelo fato de tais tipos de bens não serem facilmente substituídos por outros produzidos nacionalmente<sup>22</sup>. Conceitualmente, a baixa elasticidade-câmbio apontada significa que o nível de demanda do mercado interno por tais importações será muito pouco afetado em situações nas quais ocorra uma desvalorização cambial – o que tem acontecido com o real nos últimos anos.

A combinação dos dados sobre a estrutura do mercado de *software*, a natureza da demanda interna por *software importado* juntamente com as evidências econômicas da baixa elasticidade câmbio para a importação de *royalties* e licenças sugere que a importação de *software* desenvolvido no exterior continuará ocorrendo a despeito da desvalorização que o real tem sofrido nos últimos anos.

Essa conjuntura também sugere que, dada a relevância do mercado consumidor nacional de *software*, nem mesmo a situação de fundo objeto do estudo – discussão sobre a dedutibilidade das licenças de comercialização de *software* – diminuirá o volume de transações

---

indicadores correntes e melhor caracterizar a relevância econômica da produção de software no Brasil. Os autores estimaram que metade de tudo que se faz em software no Brasil se faz fora do que se identifica como setor de software.” In ZACKIEWICZ, M. Op. cit. (nota nº 4), nota de rodapé 3 do texto, à página 316.

<sup>21</sup> “(...) O Brasil, historicamente, sempre foi dependente de tecnologia desenvolvida no exterior e no caso da indústria de software não é diferente, com apenas algumas exceções. Sendo assim, invariavelmente grupos multinacionais buscam no Brasil um mercado consumidor enorme, com milhões de consumidores jovens que, notadamente, demandam mais e mais software e aplicativos.” BORGES e BRANDÃO, Op. Cit (vide nota 11), p. 197.

<sup>22</sup> “As estimativas apresentadas na quinta seção corroboram a hipótese central deste estudo de que a elasticidade-câmbio das importações é baixa no Brasil porque a composição das importações brasileiras é fortemente concentrada em BIs, C&Ls e Serv. TRA. Nestes setores, os bens importados não são facilmente substituídos por outros produzidos domesticamente e respondem por cerca de dois terços das importações totais”. Por que a elasticidade-câmbio das importações é baixa no Brasil? Evidências a partir das desagregações das importações por categorias de uso. Texto para Discussão nº 2046, março de 2015, produzido no âmbito do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), páginas 30-31. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3643/1/td\\_2046.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3643/1/td_2046.pdf). Acesso em: 22 de agosto de 2020.

das operações brasileiras das *software houses*. A partir daí se supõe que a diminuição da rentabilidade experimentada como consequência da indedutibilidade de tais despesas possa vir a ser repassada aos consumidores nacionais do *software* importado na forma de aumento de preço da licença de uso vendida aos usuários finais do *software*, o que corresponderia a um encarecimento do preço pago pelos consumidores nacionais por motivos que não sejam exclusivamente de mercado.

Assim, evidenciada a importância do *software* desenvolvido no exterior para a demanda nacional de *software* – o que entendemos justificar a pertinência do tema escolhido para o presente estudo – passaremos então a demonstrar, sob a ótica jurídica, que a discussão sobre a dedutibilidade das licenças de comercialização de *software* merece ser olhada e tratada com mais cuidado.

### 3. A QUALIFICAÇÃO DA LICENÇA DE DISTRIBUIÇÃO DE *SOFTWARE* COMO *ROYALTY*

Como mencionado na introdução, a discussão administrativa a respeito da dedutibilidade dos pagamentos pela licença de comercialização de *software* está centrada no fato de as autoridades considerarem que seu pagamento se caracteriza como *royalty*, com a consequente aplicação das regras que limitam a dedutibilidade dos pagamentos de *royalties*. Assim, é importante que se coloque a questão sobre o ponto de vista da caracterização de *royalties* para fins da legislação tributária interna e também sob a ótica dos Tratados para evitar Dupla Tributação firmados pelo Brasil.

Antes disso, porém, são necessários alguns esclarecimentos a respeito da natureza legal do próprio *software*, que é tratado pela legislação brasileira como uma propriedade intelectual sujeita ao regime jurídico dos direitos autorais, a teor do artigo 7º, inciso XII, da Lei nº 9.610/98 (Lei dos Direitos Autorais) e também do artigo 2º da Lei nº 9.609/98 (Lei do *Software*). Tal proteção legal ao *software*, vale dizer, é a mesma garantida pela grande maioria dos países mundo afora, como por exemplo, os EUA, a União Europeia e todos os países signatários do GATT/OMC<sup>23</sup>.

Ademais, se por um lado a Lei dos Direitos Autorais garante ao autor da obra a propriedade sobre os direitos morais e patrimoniais (artigo 22), por outro lado a Lei do *Software*, em seu artigo 2º, § 1º, refirma a existência de tais direitos, porém limitando aos casos de *software* (quando comparado ao rol dos direitos morais previsto no artigo 24 da Lei dos Direitos Autorais) os direitos morais do autor à reivindicação a paternidade do programa de computador e o direito de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação. Os direitos patrimoniais, por sua vez, são aqueles que garantem ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra, ou seja, aqueles pelos quais o autor retira da obra seu proveito econômico.

---

<sup>23</sup> “Moreover, copyright protection for computer programs has now become the worldwide norm. Not only the U.S., but the E.C. and all members of the General Agreement on Tariffs and Trade have determined to protect computer programs as literary works, within the meaning of the dominant international copyright”. GINSBURG, Jane C. in Four Reasons and a Paradox: The Manifest Superiority of Copyright over Sui Generis Protection of Computer Software. Columbia Law Review, Dec., 1994, Vol. 94, No. 8 (Dec., 1994). p. 2559. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1123144> . Acesso em: 20 de setembro de 2020.



Outra consideração importante é a de que a Lei dos Direitos Autorais, em seu artigo 3º, qualifica os direitos autorais como bens móveis, ao passo que as disposições dos artigos 83, inciso II, 1.225, inciso I e 1.226, todos do Código Civil Brasileiro<sup>24</sup>, conduzem à conclusão de que a propriedade sobre o *software* constitui um direito real, que pode ser transferido a terceiros de acordo com a maneira que melhor aprouver a seu proprietário.

Como é também sabido, a Lei do *Software* define, em seus artigos 9º a 11, que os tipos de contratos envolvendo os programas de computador são (i) a licença de uso do *software*, (ii) a licença de direitos de comercialização referentes a *software* de origem externa e (iii) a transferência de tecnologia do programa de computador, que implica na abertura do código-fonte, dentre outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

A depender do tipo de relação contratual envolvendo *software* que se examine, os pagamentos feitos por residentes no Brasil a pessoas domiciliadas no exterior vão desencadear efeitos fiscais distintos, sobre os quais não nos debruçaremos<sup>25</sup>. Assim, dado que o presente trabalho tem por objeto central a licença de direitos de comercialização de *software* desenvolvido no exterior – que corresponde a uma cessão parcial de um direito real do autor do *software*<sup>26</sup> –, passemos então a examinar como a remuneração pela fruição de tal direito por parte do distribuidor brasileiro do *software* se adequa ao conceito de *royalties* constante das normas tributárias brasileiras.

---

<sup>24</sup> “Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes; (...)”.

“Art. 1.225. São direitos reais:

I - a propriedade; (...)”.

“Art. 1.226. Os direitos reais sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com a tradição”.

<sup>25</sup> Os pagamentos pela mera licença de uso de software estrangeiro não estão sujeitos à incidência do IRRF (Solução de Consulta nº 6.014 - SRRF06/Disit), enquanto que os pagamentos relativos à transferência de tecnologia do software em princípio se qualificam como ganho de capital (vide MORAES e Castro, Leonardo Freitas, in “Tributação da Transferência Internacional de Tecnologia: Importantes Diferenças entre sua Qualificação como Royalties ou Ganho de Capital”. REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo. Oliveira Rocha, n. 213, 2013, pp. 80-101

<sup>26</sup> “Trata-se de cessão parcial porque o desenvolvedor continua titular pleno dos direitos de propriedade do software, apenas permitindo ao cessionário o direito a reprodução para a criação de cópias a serem vendidas em território brasileiro. O desenvolvedor mantém, assim, a titularidade da fonte de produção da renda, recebendo contraprestação pela cessão do direito de exploração econômica claramente caracterizada como renda.

A contraprestação paga pelo cessionário costuma ser periódica, tendo como base o número de cópias do software realizadas ou um percentual da receita gerada com a exploração econômica do software (percentual sobre a receita de venda das licenças de uso)” HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinicius. As operações internacionais envolvendo software e o imposto sobre a renda. In: Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. Alexandre Monteiro, Renato Faria, Ricardo Maitto. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 73.

O termo *royalties* – que, vertido para o português, tem o significado de “regalias” –, surgiu originalmente para designar os pagamentos exigidos pelo soberano em razão da concessão, a um particular, do privilégio de exercer uma atividade lucrativa<sup>27</sup>.

José Luiz Bulhões Pedreira explica que o *royalty* se distingue dos aluguéis e dos juros pela natureza do bem objeto da aplicação do capital cujo uso é remunerado. Assim, enquanto o *royalty* corresponde à remuneração do capital aplicado em direitos, os juros remuneram o capital financeiro e o aluguel, o capital aplicado em bens corpóreos<sup>28</sup>.

De acordo com a legislação brasileira (artigo 22 da Lei nº 4.506/1964), se classificam como *royalties* **os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos**, tais como: a) o direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; b) o 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.

Pela própria forma em que foi redigido (com a inclusão da expressão “tais como” ao trazer situações que configuram *royalties*), a enumeração trazida pelo mencionado artigo 22 é exemplificativa, e, portanto, abarca os rendimentos decorrentes do uso, fruição e exploração de outros direitos que não aqueles listados nas alíneas “a” a “d”<sup>29 30</sup>. Tal constatação corrobora o quanto afirmado por Gilberto de Ulhôa Canto anteriormente à edição da Lei 4.506/1964 no sentido de que:

(...) na literatura nacional, também não se encontra o conceito de “royalty”, de modo a permitir diferenciar as várias hipóteses de rendimento, suscetíveis de subordinação ao prescrito no artigo 74, da Lei 3.470/58. Impõe-se, pois, a procura do vocábulo em dicionários, enciclopédias e outras obras estrangeiras.<sup>31</sup>

<sup>27</sup> WINKLER, Noé. Imposto de Renda – Doutrina – Comentários – Decisões e Atos Administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário). Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 521., conforme citado por ROCHA, Sergio Andre e SOARES, Romero Lobão, Dedutibilidade de Pagamentos de Royalties para o Exterior pelo Direito de Distribuição/Comercialização de Software. In Tributação da economia digital / Gustavo da Gama Vital de Oliveira, Marcus Livio Gomes, Sergio André Rocha. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 42.

<sup>28</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda, Rio de Janeiro, Apec Ed., 1969, pp.9-6, §§ 9-20 (12), conforme citado por LEONARDOS, Gabriel Francisco. Tributação e Transferência de Tecnologia. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 107.

<sup>29</sup> LEONARDOS, Gabriel Francisco. Tributação e Transferência de Tecnologia. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 107.

<sup>30</sup> MARCONDES, Rafael Marchetti. A Tributação dos Royalties. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 69

<sup>31</sup> 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

Assim, a remuneração paga pelo distribuidor brasileiro a título da licença de comercialização de *software* desenvolvido no exterior corresponde ao rendimento obtido pelo titular dos direitos autorais do *software* cuja distribuição é autorizada pela licença remunerada e, nessa medida, se enquadra no conceito amplo de remuneração decorrente da exploração de um direito descrito no artigo 22 da Lei nº 4.506/1964.

Examinada a questão da qualificação dos pagamentos em questão ao conceito de *royalties* constante da legislação tributária interna, é também importante examinar como os pagamentos pela licença de distribuição de *software* são qualificados sob a ótica dos Tratados para evitar a Dupla Tributação firmados pelo Brasil (“Tratados”).

No tocante aos *royalties*, é importante ter em mente que os Tratados celebrados pelo Brasil estão alinhados à redação prevista no Artigo 12 da Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas (CM-ONU), que tem por característica autorizar a tributação pelo Estado da Fonte, conforme a redação de seu parágrafo 3º transcrita abaixo (neste caso, o exemplo citado foi retirado do Tratado Brasil-Portugal):

3. O termo "royalties", usado neste Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela **concessão** do uso **de um direito de autor** sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

A esse respeito, vale dizer que a adoção, pelo Brasil, dos conceitos trazidos pela CM-ONU em relação aos *royalties*, de forma a permitir sua tributação na fonte, corresponde a uma política adotada por países em desenvolvimento de defender seu mercado consumidor<sup>32</sup>, o que

---

tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. Temas de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Ed. Alba, 1964. v. 2. p. 208, conforme citado por ROCHA e SOARES. Op. cit. (nota 27). p. 41.

<sup>32</sup> “Os tratados brasileiros seguem esta tendência – de tributar royalties na fonte –, a qual é apoiada pela posição de Reuven Avi-Yonah, para quem “royalties representam rendimentos da exploração do mercado e deveriam estar sujeitos à tributação na fonte (contrariamente à norma atual da OCDE)”. ROCHA, Sergio Andre. Política Fiscal

guarda sentido se levarmos em consideração o quanto demonstrado no Capítulo 2 acima a respeito do tamanho do mercado consumidor nacional de *software* e do quanto da demanda interna é atendida por *software* desenvolvido no exterior, além de corroborar, sob a perspectiva prática, as conclusões trazidas por ROCHA quanto ao sucesso da política brasileira de celebração de Tratados<sup>33</sup>. Ainda a respeito da redação do parágrafo 3º ao Artigo 12 da CM-ONU, é importante ressaltar que está em curso perante o Comitê de Tributação da ONU a discussão sobre sua alteração, de modo que, se aprovada, a definição de *royalties* passará a contemplar expressamente os programas de computador<sup>34</sup>.

Ademais, vale notar que também sob a ótica da Convenção Modelo da OCDE (CM-OCDE) é possível extrair elementos interpretativos (notadamente de um dos relatórios anexos à CM-OCDE, elaborado pelo Comitê de Assuntos Fiscais para tratar das operações internacionais envolvendo *software*) que corroboram a qualificação legal dos pagamentos pela licença de distribuição de *software*, na condição de cessão parcial dos direitos de autor, como *royalties* para fins do disposto em seu artigo 12<sup>35</sup>.

---

Internacional Brasileira. Sergio Andre Rocha. – Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017. p. 65.

<sup>33</sup> “Além de ter sido bem-sucedido na implementação de sua política de celebração de tratados, o Brasil alcançou seus objetivos com a mesma. O País logrou manter poderes tributários sobre fatos econômicos ocorridos em seu território, com pequena oposição por parte de outros países e sem que fosse notada qualquer redução significativa nos fluxos internacionais de mercadorias e serviços ou do investimento direto estrangeiro no Brasil. ROCHA. Op. cit. (nota 32). p. 162.

<sup>34</sup> “The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, computer software or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment or for information concerning industrial, commercial or scientific experience”. Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-09/Revised%20discussion%20draft%20final.pdf>. Acesso em: 30 de setembro de 2020.

<sup>35</sup> OECD. *Model Tax Convention on Income and Capital 2017*. R(10) *The tax treatment of software*. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. Acesso em: 1 de setembro de 2020.

§42. *The first hypothesis is that of payments made in circumstances where less than the full rights to software are transferred. Some countries argued that payment made in consideration of a partial transfer of intangible rights attached to the software were within the broad scope of the definition on Article 12 even when the leasing of equipment is excluded. They considered that it was not appropriate to distinguish according to whether:*

- a single payment or payments spread over a period of time are involved;
- the rights of use are transferred for a limit period or otherwise;
- the transferor of the rights is the author of the software or another person downstream in the commercial exploitation of the software.

*They accordingly expressed the view that in all of the above circumstances the payments are taxable in the State of source (State S) if the convention between State S and the State of residence (State R) of the recipient provides for the taxation of royalties at source. The royalties received in State R are also taxable there in accordance with its laws. State R must eliminate double taxation in accordance with the convention for example by giving a tax credit.*

§43. *The contrary view of other countries was that the intention of Article 12 was to eliminate source taxation and that the definition of royalties had to be interpreted more narrowly so as to limit its scope. They considered that an important distinction had to be drawn between:*

- the acquisition of software for the personal or business use of the purchaser;

Diante de tal cenário, importante também notar que o posicionamento adotado pela Receita Federal do Brasil no tocante às licenças de distribuição de *software* foi firmado pela Solução de Divergência COSIT nº 18/2017 (e posteriormente corroborado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7/2017), cuja conclusão foi a seguinte:

40. Dessa forma, as remessas ao exterior realizadas para fins de contraprestação pela licença de comercialização ou distribuição de *software* **enquadram-se como remuneração de direitos autorais (royalties)** e, portanto, estão sujeitas **à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento)**, nos termos do art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999, uma vez que a relação contratual existente entre a pessoa jurídica situada no Brasil e a pessoa jurídica domiciliada no exterior tem por objeto o direito de comercialização ou distribuição de *softwares* ou programas de computador, os quais serão, posteriormente, comercializados para um consumidor final que receberá a licença de uso do *software*.

Ainda que nos pareça que o fundamento legal mencionado pela RFB para justificar a incidência do IRF em tais pagamentos não deveria ser o artigo 767 do RIR/2018 (que sucedeu o artigo 710 do RIR/1999)<sup>36</sup>, mas sim seu artigo 766<sup>37</sup>, que prevê a incidência do IRF à alíquota

---

**- the acquisition of software for commercial development or exploitation.**

*In the first situation, they considered that the purchaser had done no more than purchase a product and that the payment fell to be dealt with in accordance with Article 7 or Article 13 as appropriate. They did not consider it to be relevant that the product was protected by copyright and that there were restrictions on the use to which the purchaser could put it. In the second situation, they agreed that payments were made for rights to exploit intellectual property and accordingly were likely to be royalties. Examples of such exploitation included the reproduction or adaptation of software for onward distribution. In such situations, payments to the owner of the copyright were likely to be royalties especially if they were related to the number of products distributed.*

§44. *The solution to these crucial differences of view must lie in the definition of royalties in paragraph 2 of Article 12: "The term "royalty" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright [...] any patent [...]" On the broad interpretation, the mere purchase of a product protected by copyright or a patent is likely to result in the payment of a royalty as consideration for use of the product. The narrower interpretation is that "use" as referred to in the Model Convention is limited to the use by an acquirer who seeks to exploit commercially the intellectual property of another. A substantial majority of the Committee took the firm view that the narrower interpretation was correct. They felt that paragraph 1 of the Commentary on Article 12 which described royalties in principle as "income to the recipient from a letting" made the position clear. As the outright acquisition of a product (e.g. a computer program) for simple use by the purchaser could not represent any form of letting it clearly could not give rise to royalty within the meaning of Article 12*

§52. *The conclusions of the Committee are that:*

a) *Payments made in connection with software represent royalties within the meaning of Article 12 only in circumstances where there is a limited grant of rights (not amounting to a change in ownership) for the commercial development or exploitation of the software. Payments for software, whether "bundled" or not, which is acquired for the personal or business use of the purchaser do not represent royalties.*

<sup>36</sup> "Art. 767. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título".

<sup>37</sup> "Art. 766. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as

de 15% em pagamentos ao exterior “pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito” – o que é relevante para a discussão que será abordada mais adiante a respeito do fato da remuneração do direito autoral, quando paga ao autor ou criador do bem ou obra, ser excluída da classificação de *royalties* trazida pelo artigo 22 da Lei nº 4.506/1964, pois justificaria a não aplicação das regras que limitam a dedutibilidade dos *royalties* aos pagamentos das licenças de distribuição de *software* –, temos que a posição adotada pela RFB vai ao encontro do quanto exposto acima no sentido de que o pagamento feito ao exterior pela licença de distribuição de *software* corresponde à remuneração de um direito<sup>38</sup>, mais especificamente, um direito autoral, sendo tal rendimento da empresa estrangeira desenvolvedora do *software* sujeito à incidência do IRF.

Interessante ainda notar que tal posição (qualificação da licença de distribuição de *software* como um *royalty*) é também adotada por diversos outros países, tais como, por exemplo:

(i) Chile<sup>39</sup>;

---

importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira”. (Lei nº 9.430, de 1996, art. 72)

<sup>38</sup> O que também se coaduna com o conceito de *royalty* delineado nos comentários ao Artigo 12 da CM-OCDE: “*In principle, royalties in respect of licenses to use patents and similar property are income to the recipient from a letting*”. OECD. Model Tax Convention on Income and Capital 2017. C (12), §1 Commentary on Article 12 concerning the taxation of royalties”. Disponível em <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. Acesso em 1 de setembro de 2020.

<sup>39</sup> Em outubro de 2019 a administração tributária chilena respondeu a consulta formal de contribuinte por meio do Ofício nº 2622, ocasião em que reiterou o posicionamento de que os pagamentos pela licença de distribuição de software realizados em favor de empresa francesa são royalties e se à retenção de imposto de renda na fonte, conforme os limites impostos pelo artigo 12 do Tratado Chile-França:

“*Cabe destacar que, de los antecedentes obtenidos, se desprende que el contrato celebrado se refiere esencialmente a la cesión del derecho de distribución del software, por medio del cual “TTTTT” lo adquiere a un cierto precio para únicamente venderlo a los usuarios finales, y que no adquiere el resto de los derechos sobre dicho software a la empresa francesa. Efectivamente, todos los otros derechos relacionados con la propiedad intelectual, sin limitación, se mantienen exclusivamente bajo la propiedad de ‘XXXX S. A.’ (o sus licenciantes o proveedores).*

*Ahora bien, respecto a las rentas descritas, corresponde mencionar que este Servicio ya se ha pronunciado sobre éstas anteriormente en los Oficios N° 2494, de 2016 y 124, de 2018, estableciéndose que aquellos contratos mediante los cuales se cede el derecho de distribución como el acompañado en la presentación quedan comprendidos dentro de la definición del artículo 12 del Convenio, por lo que el comentario al Modelo citado por el contribuyente, no tiene aplicación.*

*En efecto, el referido artículo debe leerse a la luz de la definición que entrega la legislación doméstica sobre derechos por propiedad intelectual, los que se encuentran regulados por la ley N° 17.3363. Por tanto, es menester tener en cuenta que las remesas que pueden quedar comprendidas dentro del artículo 12 del CDT son aquellas que se realizan en virtud del pago por regalías, entre las cuales se concede el derecho de distribución (y posterior uso por un tercero) de la licencia de software, no pudiendo considerarse dentro de dichas rentas aquellas que dicen relación con la diferencia generada por la reventa, y que constituyen un ingreso para el vendedor residente en Chile”.* (Disponível: [https://www.prieto.cl/wp-content/uploads/2019/12/2622-16\\_10\\_2019.pdf](https://www.prieto.cl/wp-content/uploads/2019/12/2622-16_10_2019.pdf). Acesso em: 5 de novembro de 2020).

(ii) Canadá<sup>40</sup>; e

(iii) Índia<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> A legislação canadense do Imposto de Renda determina a imposição da retenção na fonte aos pagamentos de royalties, porém isenta de tal retenção os pagamentos de royalties ou similares relativos a direitos autorais sobre a produção ou reprodução de obras literárias, dramáticas, musicais ou artísticas, conforme Part XIII, Paragraph 212 (1)(d) (vi) a (xi) do Canada Income Tax Act (Disponível em: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/i-3.3/page-243.html#h-314143>. Acesso em: 5 de novembro de 2020): “212 (1) Every non-resident person shall pay an income tax of 25% on every amount that a person resident in Canada pays or credits, or is deemed by Part I to pay or credit, to the non-resident person as, on account or in lieu of payment of, or in satisfaction of (d) rent, royalty or similar payment, including, but not so as to restrict the generality of the foregoing, any payment but not including (...) (vi) a royalty or similar payment on or in respect of a copyright in respect of the production or reproduction of any literary, dramatic, musical or artistic work”.

E a interpretação empregada pelas autoridades fiscais canadenses é que o direito de distribuição de software é um direito autoral alcançado pela regra de isenção descrita acima, conforme se nota do posicionamento da Canada Revenue Agency no documento nº 2011-0427181E5: “It is our understanding that the right to produce and reproduce computer software would be copyright protected as a literary work under the Copyright Act and it is generally understood to include allowing an enduser to download the software onto their computer. In such a case, a payment for the right to sublicense the right to download and use the custom computer software by an end-user in Canada would appear to satisfy the requirements for the exemption from Part XIII tax pursuant to subparagraph 212(1)(d)(vi). The right to distribute custom computer software would not be protected by copyright within Canadian copyright law in its own right. However, it is our understanding that the right to distribute may be implicated or inherent in the copyright of the computer software itself, depending on the facts of the particular situation. For example, where a Canadian company is given the right to make copies and the right to install the computer software on the computers of the end-users, these actions might implicate the right to distribute such copies to the customer or else the Canadian company may be charged with copyright infringement. Furthermore, in (TCC) Syspro Software Ltd. v The Queen (2003 TCC 498), Justice Garon stated, at paragraph 23: “The words “a copyright in respect of the production or reproduction of any work” must therefore be given a broad meaning and would, in my view, encompass any other right connected with the right to produce or reproduce the work, including the right to distribute the work.” Therefore, a payment for the right to distribute the custom computer software in Canada could be considered in respect of a copyright in respect of the production or reproduction of a literary work and be exempt from Part XIII tax pursuant to subparagraph 212(1)(d)(vi)”. (Disponível em: <https://thor.ca/blog/wp-content/uploads/2012/11/2011-0427181E5.pdf>. Acesso em 5 de novembro de 2020)

<sup>41</sup> De acordo com a legislação Indiana de direitos autorais, a distribuição de software se enquadra como um direito autoral (copyright), conforme se extrai da Section 14(a) e (b)(i) do India Copyright Act, 1957 (Disponível em: <https://copyright.gov.in/Documents/CopyrightRules1957.pdf>. Acesso em: 5 de novembro de 2020): “Sec. 14. For the purposes of this Act, “copyright” means the exclusive right subject to the provisions of this Act, to do or authorise the doing of any of the following acts in respect of a work or any substantial part thereof, namely, (a) in the case of a literary, dramatic or musical work, not being a computer programme, (i) to reproduce the work in any material form including the storing of it in any medium by electronic means; (ii) to issue copies of the work to the public not being copies already in circulation; (iii) to perform the work in public, or communicate it to the public; (iv) to make any cinematograph film or sound recording in respect of the work; (v) to make any translation of the work; (vi) to make any adaptation of the work; (vii) to do, in relation to a translation or an adaptation of the work, any of the acts specified in relation to the work in sub-clauses (i) to (vi); (b) in the case of a computer programme, (i) to do any of the acts specified in clause (a); (ii) To sell or give on commercial rental or offer for sale or for commercial rental any copy of the computer programme regardless of whether such copy has been sold or given on hire on earlier occasions”.

A legislação indiana do Imposto de Renda inclui os rendimentos decorrentes das licenças de uso e exploração de software dentre os royalties decorrentes da exploração de direitos autorais, conforme se nota da Section 9 do Income Tax Act, 1961-2020 (Disponível em: <https://www.incometaxindia.gov.in/pages/acts/income-tax-act.aspx>. Acesso em: 5 de novembro de 2020): “9. (1) The following incomes shall be deemed to accrue or arise in India: (vi) income by way of royalty payable by (a) the Government; or

(b) a person who is a resident, except where the royalty is payable in respect of any right, property or information used or services utilised for the purposes of a business or profession carried on by such person outside India or for the purposes of making or earning any income from any source outside India ; or

(c) a person who is a non-resident, where the royalty is payable in respect of any right, property or information used or services utilised for the purposes of a business or profession carried on by such person in India or for the purposes of making or earning any income from any source in India :

*Explanation 2.*—For the purposes of this clause, "royalty" means consideration (including any lump sum consideration but excluding any consideration which would be the income of the recipient chargeable under the head "Capital gains") for

(i) the transfer of all or any rights (including the granting of a licence) in respect of a patent, invention, model, design, secret formula or process or trade mark or similar property;

(v) the transfer of all or any rights (including the granting of a licence) in respect of any copyright, literary, artistic or scientific work including films or video tapes for use in connection with television or tapes for use in connection with radio broadcasting <sup>11</sup>, but not including consideration for the sale, distribution or exhibition of cinematographic films]; or

(vi) the rendering of any services in connection with the activities referred to in sub-clauses (i) to (iv), (iva) and (v).

*Explanation 3.* For the purposes of this clause, "computer software" means any computer programme recorded on any disc, tape, perforated media or other information storage device and includes any such programme or any customized electronic data.

*Explanation 4.*—For the removal of doubts, it is hereby clarified that the transfer of all or any rights in respect of any right, property or information includes and has always included transfer of all or any right for use or right to use a computer software (including granting of a licence) irrespective of the medium through which such right is transferred".

A doutrina entende que o direito de distribuição de software deve ser qualificado como royalty à luz da legislação supra mencionada: “*There is an overlap between section 14(b)(i), read together with section 14(a)(ii), and sec. 14(b)(ii) of the CA 1957, the effect of which is unclear. A plausible argument is that section 14(b), being a specific provision for computer programs, overrides section 14(a)(ii), thereby implying that the copyright owner continues to have the exclusive right over resale of any copy of a computer program. This is a clear exception to First Sale Doctrine in the Indian copyright law for computer programs. When the owner of the copyright in a computer program exercises the right over distribution of copies in a territory, the owner exercises the copyright right to issue copies to the public (section 14(b)(i) of the CA 1957, read together with section 14(a)(ii)) or the right to sell any copy of computer program (section 14(b) (ii)) or both. Consequently, when the owner receives from a distributor consideration in respect of the sale of the copyrighted product, the consideration has an element of compensation for grant of distribution right relating to that territory and it is difficult to defend the argument that it is not a royalty under the ITA 1961 or the relevant tax treaty, unless an additional or a separate consideration is received by the copyright owner for allowing the reseller to distribute the computer program in that territory*”. RAJGOPALAN, Ganesh. *Software Distribution - Copyright and Income -Tax Issues in India* (June 1, 2012). 66 Bull. Intl. Taxn. 7, Online Journals IBFD, 2012. Disponível na SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2502483>. Acesso em: 5 de novembro de 2020.

A jurisprudência na Índia ainda não está pacificada a respeito do alcance da interpretação a ser empregada a respeito do conceito de royalties para fins dos pagamentos ao exterior (se aquela constante na CM-ONU ou na CM-OCDE): “*On the one hand, the HC Delhi, in its decisions, followed the rationale of the OECD’s narrow interpretation of “royalties”. Here, it should be noted that the Indian HCs are not compelled to follow the United Nations’ approach, according to paragraph 12 of the introduction of the UN Model (2017).*<sup>65</sup> *On the other hand, the HC Karnataka adopted a broader interpretation of the term “royalties”, similar to the United Nations’ approach, under which software payments made as consideration for a copyrighted article should be construed as royalties and taxed accordingly. At the time of writing this article, Samsung Electronics was under review by the SC. Hopefully, the SC’s judgment will settle the dispute and set the criteria to characterize software payments and tax them accordingly. As a result, a converging interpretation of the article on royalties in tax treaties could be expected from the Indian HCs, primarily the HC Delhi and HC Karnataka.* *Taxation of Software Payments: Multi-Jurisdictional Case Law Analysis.* Daiana Castro. Bulletin for International Taxation, 2019 (Volume 73), No 3. Disponível em: [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/bit\\_2019\\_03\\_o2\\_5.pdf?utm\\_source=twitter&utm\\_medium=social-media&utm\\_campaign=tweet-week-21&utm\\_content=pdf/bit\\_2019\\_03\\_o2\\_5.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/bit_2019_03_o2_5.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-21&utm_content=pdf/bit_2019_03_o2_5.pdf). Acesso em: 5 de novembro de 2020.



E se na ótica da RFB o pagamento da licença de distribuição de *software* é um rendimento auferido pelo detentor dos direitos autorais do *software* localizado no exterior, a contrapartida intuitiva de tal fato econômico é que a fonte pagadora brasileira de tal rendimento está incorrendo numa despesa<sup>42</sup>, que só não é dedutível em razão da equivocada aplicação que tem sido empregada às regras limitadoras de dedutibilidade dos *royalties* aos casos envolvendo licença de distribuição de *software*.

Assim, tomando por base a maneira pela qual a discussão a respeito da dedutibilidade dos pagamentos em questão foi travada na esfera administrativa, vamos examinar os principais argumentos que prevaleceram no sentido da indedutibilidade, para demonstrar que tal posição não se sustenta, seja porque ofende a legalidade tributária, seja porque as regras que limitam a dedutibilidade de *royalties* estão inseridas num contexto histórico ultrapassado, que está totalmente desassociado da realidade das transações às quais elas estão sendo equivocadamente aplicadas.

---

<sup>42</sup> “(...) the deduction of payments made by resident taxpayers against their national tax bases shows a clear economic allegiance of the deducted expense, and the corresponding income, to the “source state”. MORENO, A. Báez. *The taxation of technical services under the United Nations model double taxation convention: a rushed – yet appropriate – proposal for (developing) countries?* 7 World Tax J. 2015, Journals IBFD.

#### 4. A DEDUTIBILIDADE DAS LICENÇAS DE DISTRIBUIÇÃO DE *SOFTWARE* À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF – O DESCABIMENTO DAS REGRAS LIMITADORAS DE DEDUTIBILIDADE DOS *ROYALTIES*

No que diz respeito à dedutibilidade de despesas, a regra geral prevista no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964<sup>43</sup> é que as despesas tenham que ser normais, usuais e necessárias à realização do objeto social da empresa, e a o caput do artigo 71, alínea “a”, da referida lei reproduz a mesma racionalidade no que diz respeito aos *royalties*<sup>44</sup>. Ao tratar do assunto, o Parecer Normativo CST nº 32/1981 esclareceu que:

(...) o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”, ao passo em que “despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de “usualidade” deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

Tais conceitos e sua interpretação pela própria COSIT se aplicam integralmente aos pagamentos pela licença de distribuição de *software*, sobretudo se levarmos em consideração que o objeto social das subsidiárias brasileiras das *software houses* é justamente promover, no mercado brasileiro, a distribuição e licenciamento do *software* desenvolvido no exterior. Há uma clara vinculação entre a obtenção da receita decorrente do licenciamento do *software* aos usuários finais no Brasil e o correspondente direito conferido à empresa brasileira para a comercialização/distribuição de tal *software*. A licença de comercialização é, portanto, condição *sine qua non* para que as empresas brasileiras possam realizar as atividades necessárias à consecução do seu objeto social<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> “Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”.

<sup>44</sup> “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; (...)”.

<sup>45</sup> A explicação elaborada por MARCONDES ao tratar da indispensabilidade dos pagamentos por royalties

E mesmo reconhecendo que em determinadas situações excepcionais cabe ao legislador estabelecer restrições à dedução de despesas<sup>46</sup>, a análise sobre a dedutibilidade de despesas – sobretudo de normas especiais que tragam limites específicos para determinados tipos de pagamento, como é o caso das regras previstas no parágrafo único do artigo 71 da Lei 4.506/1964 – deve ser feita com cuidado e critério, sob pena de permitir a incidência do IRPJ sobre o patrimônio do contribuinte (neste caso, representado pelo direito de comercialização do *software*), o que extrapola a hipótese material de incidência do IRPJ (descrita no artigo 153 da CF/88 e no artigo 43 do CTN) e, ao mesmo tempo, representa um confisco<sup>47</sup>.

Tendo essas premissas em mente, examinamos as decisões proferidas pelo CARF nas discussões a respeito da dedutibilidade dos pagamentos pela distribuição de *software*, separando-as em duas categorias, quais sejam, as que determinaram a dedutibilidade dos pagamentos e as que determinaram a sua indedutibilidade.

No Anexo II ao presente trabalho está disposta a planilha contendo os nºs dos Acórdãos exarados a respeito da matéria, os fundamentos legais objeto das autuações fiscais, além de uma breve síntese dos argumentos que fundamentaram as decisões finais administrativas.

Dentre as decisões que ao final reconheceram a dedutibilidade dos pagamentos, o que se nota é que a discussão ficou centrada na distinção entre os conceitos de direito autoral e

---

relativos ao uso de marcas e patentes é precisa e se amolda perfeitamente à licença de distribuição de software: “A apuração de receita decorrente da utilização de marca ou patente só é possível mediante a existência do direito de uso do bem que gerou o rendimento. Trata-se de condição *sine qua non*. A renda só surge a partir da utilização do bem, e a sua exploração depende da outorga de licença, que, por sua vez, só é concedida se houver o pagamento de contraprestação. (...) Em suma, sem o pagamento dos royalties, quando exigida uma contraprestação pela outorga de licença de uso de uma marca ou patente, o licenciado é obstado de se beneficiar do bem. Mesmo porque o sujeito, sem que se efetue o pagamento, sequer será alçado à condição de licenciado. Diante da clara vinculação existente entre os royalties e a utilização da marca ou da patente, restam demonstradas não só a necessidade, a normalidade e a usualidade desses pagamentos, mas a sua indispensabilidade, de modo que deve ser admitida a dedução da base de cálculo do IRPJ de despesas dessa natureza, com retenção do imposto na fonte ou não”. MARCONDES. Op. cit. (nota 30).. p. 90 e 93.

<sup>46</sup> “Hugo de Brito Machado admite a liberdade do legislador para estabelecer normas reguladoras da determinação do montante da renda, tendentes a evitar, por exemplo, práticas fraudulentas. Após citar lição de Brandão Machado, no sentido de que a liberdade do legislador vai até o ponto em que as suas regras sobre ajustes da renda do contribuinte não desnaturem o próprio conceito de renda, o autor destaca que: “A lei pode validamente prescrever a não consideração como despesa, de desembolsos que: [...] (c) possam acobertar práticas evasivas, fraudulentas ou não” (Cf. MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o imposto de renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários. São Paulo: Atlas, 1996, p. 47)” conforme citado por ROCHA e SOARES (nota 27). p. 40.

<sup>47</sup> “Assim, para a apuração de renda tributável é preciso considerar não só as receitas, mas também todas as despesas necessárias incorridas pela pessoa na geração de valor. A Constituição Federal só admite a incidência do IR se houver alteração positiva do patrimônio do contribuinte. Não verificada essa situação, o legislador infraconstitucional estará criando exação diversa do IR, sem autorização da Constituição Federal, na medida em que estará tributando o patrimônio do contribuinte, e não sua renda efetivamente. O patrimônio, além de ser grandeza distinta da renda e com ela não se confundir, se tributado, paulatinamente acaba por exaurir a fonte de produção do rendimento”. MARCONDES. Op. cit. (nota 30). p. 88.

*royalty* (tal como prevista na alínea “d” do artigo 22 da Lei nº 4.506/64), com a conclusão de que os pagamentos não se configuram como *royalty* para os fins do artigo 22 da Lei nº 4.506/1964 e, dessa maneira, a eles não podem ser aplicadas as regras limitadoras da dedutibilidade de *royalties*, previstas no parágrafo único do artigo 71 da mesma Lei.

Do outro lado, dentre as decisões que determinaram a indedutibilidade dos pagamentos, a principal conclusão foi no sentido de que os pagamentos não se enquadram na exceção prevista na alínea “d” do artigo 22 da Lei nº 4.506/64 (direitos autorais pagos ao autor ou criador da obra) e, portanto, são *royalties* sujeitos às regras limitadoras de sua dedutibilidade.

Nas oportunidades em que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) se manifestou sobre o assunto<sup>48</sup>, a posição tomada foi no sentido que os pagamentos de direitos autorais só se enquadram na referida exceção quando pagos a uma pessoa física, uma vez que apenas estas podem ser autoras de uma obra, condição que jamais pode ser ostentada por pessoas jurídicas. A redação das ementas de três acórdãos nesse sentido<sup>49</sup> foi, aliás, idêntica, ao afirmar que:

Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que “atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais” no Brasil, a Lei nº 9.610, de 1998, disse, com todas as letras, em seu art. 11, que o “autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.

Ademais, na maioria dos casos que culminaram nas decisões pela indedutibilidade, a fundamentação legal das autuações está calcada em dois dispositivos específicos do artigo 71 da Lei nº 4.506/64<sup>50</sup>, quais sejam, a alínea “d” de seu parágrafo único (antigamente

---

<sup>48</sup> Acórdãos n 9101-003.062, 9101-003.063, 9101-003.055 e 9101-003.874.

<sup>49</sup> Acórdãos n 9101-003.062, 9101-003.063 e 9101-003.055.

<sup>50</sup> “Art. 71. A dedução de despesas com alugueis 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 alugueis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;

b) os alugueis 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

regulamentado pelo artigo 353, inciso I, do RIR/1999 e atualmente pelo 363, inciso I, do RIR/18), e o item 2 da alínea “e” do mesmo parágrafo único (antigamente regulamentado pelo artigo 353, inciso III, alínea “b”, do RIR/1999, e atualmente pelo 363, inciso III, alínea “b”, do RIR/18).

Assim, passaremos a demonstrar os argumentos que se contrapõem aos fundamentos do posicionamento firmado na esfera administrativa, de modo a evidenciar que tal posicionamento carece de legalidade.

#### **4.1. A possibilidade de pessoa jurídica ser autora/criadora do *software***

O primeiro ponto que deve ser destacado é que o posicionamento da CSRF está fundamentado na redação do caput do artigo 11 da Lei dos Direitos Autorais, sem levar em consideração que o parágrafo único de tal dispositivo estabelece que “a proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei”.

Ademais, não se pode tomar isoladamente o artigo 11 da Lei dos Direitos Autorais sem que se leve em consideração que o *software* é objeto de regulamentação específica pela Lei do *Software*. Aliás, as duas leis em questão fazem referências expressas uma a outra ao tratar do regime de proteção conferido ao *software*, conforme se nota do artigo 2º da Lei do *Software* – “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

---

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 excedam 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”.

disposto nesta Lei” – e também do § 1º do artigo 7º da Lei dos Direitos Autorais – “os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis” –, o que de plano demonstra que a proteção conferida aos direitos autorais deve levar em consideração as peculiaridades e especificidades próprias aos programas de computador, conforme delineadas na Lei do *Software*.

Uma das especificidades do *software* que o distancia da noção clássica do direito do autor (a engenhosidade e criatividade de uma pessoa individual ao escrever um romance ou pintar uma tela, por exemplo) é o fato de que o seu desenvolvimento – sobretudo quando voltado para distribuição em larga escala no mundo inteiro – é uma atividade complexa, que demanda inúmeras etapas/processos realizados por diversos desenvolvedores e programadores, sob o controle, coordenação e remuneração das empresas desenvolvedoras de *software*.

Ao tratar da diferença entre as obras intelectuais criadas por pessoas físicas e aquelas criadas por pessoas jurídicas, Gandelman<sup>51</sup> traça um paralelo elucidativo, notadamente ao tratar da criação delas por pessoas jurídicas como resultado da evolução tecnológica. Na mesma linha quanto ao reconhecimento da titularidade de direitos autorais por pessoa jurídica, mesmo em sua acepção moral, são as conclusões de Bittar<sup>52</sup> e Cavalheiro<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> “Entender o indivíduo, a pessoa física, como o criador de obras intelectuais não tem sido difícil através dos tempos e até mesmo hoje. Leonardo da Vinci, Mozart, Proust, Picasso, Villa-Lobos, Graciliano Ramos, Chico Buarque, Rachel de Queiroz, todos são autores de obras nas quais a sua personalidade aflora desde logo, e refletem vigorosamente a criação individual e única. No entanto, com a explosão tecnológica deste século, cada vez mais a produção de obras intelectuais se torna coletiva, envolvendo várias participações, e com isso aumentando a complexidade para se compreender corretamente a finalidade e proteção jurídica dos direitos autorais. A presença das pessoas jurídicas ao lado das pessoas físicas ganha neste contexto uma forte e decisiva importância na criação, produção e distribuição de bens culturais. O nosso Jorge Amado, com sua extrema sensibilidade, definiu muito bem a situação: Uma coisa é o romance, um livro. Você lê. Outra coisa, é um filme ou uma obra de TV, que você vê. Um romance é um trabalho artesanal, uma obra de TV é industrial. Quando eu faço romance sou eu que arranco aquilo da minha cabeça, do meu coração, das minhas tripas. Para fazer uma novela, você tem o produtor, o diretor, o diretor de atores, o operador, não sei quantos atores. Não pode ser a mesma coisa. (*In*: Revista Domingo do JB, nº 972, 18 de dezembro de 1994). O grande desenvolvimento tecnológico deste século - principalmente dos meios de comunicação, os chamados mass media - trouxe para as obras coletivas e as criadas sob encomenda uma forte presença da pessoa jurídica. Compreende-se tal fato pela própria complexidade operacional que as obras intelectuais de hoje estão exigindo, desde sua concepção criativa até sua produção e distribuição. GANDELMAN, Henrique. De Gutenberg à internet: direito autorais na era digital. Rio de Janeiro: Record, 2001. p. 110-111.

<sup>52</sup> “há muito prospera a teoria realista na concepção da pessoa jurídica, que a entende, como ator no cenário jurídico, e suscetível, em consequência, de ser titular de direitos e obrigações na vida privada. Desses direitos são reconhecidos à pessoa jurídica - como, ademais, à pessoa natural - os de natureza incorpóreo, como os direitos ao nome, à honra, à imagem, daí por que nenhum óbice se lhe pode antepor à sua titularidade no plano autoral, desde que concorram os pressupostos de Direito”. BITTAR, Carlos Alberto. Direito do autor. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2003. p. 35.

<sup>53</sup> “(...) mesmo sendo, por natureza, própria de pessoas físicas, a criação de obras intelectuais nasce também no âmbito da pessoa jurídica, inclusive do próprio Estado, havendo em diversos setores (como de publicidade, comunicação e de literatura), empresas especializadas em criar! Como não haver proteção a tais esforços? As pessoas que compõem tais empresas mudam entre si, mas em muitos casos as empresas continuam a execução de suas atividades através de outras pessoas (...) a abordagem dos direitos da personalidade realizada neste estudo

Ao examinar especificamente a criação e desenvolvimento de *software*, Wachowicz<sup>54</sup> destaca que trata-se de “fruto do esforço intelectual de uma equipe de técnicos, analistas, engenheiros, que são constituídos e organizados por uma terceira pessoa, física ou jurídica, que teria a atribuição dos seus direitos autorais sobre o bem intelectual produzido”, ao mesmo tempo em que joga luz sobre o conceito de obra coletiva (previsto no artigo 5º, inciso VIII, alínea “h” da Lei dos Direitos Autorais<sup>55</sup>) que, a seu ver, se aplica às situações nas quais o *software* é desenvolvido “por iniciativa e responsabilidade de uma *software house*” e comercializado “com o nome e a marca da *software house*”, que é precisamente a situação objeto do presente estudo.

E ao tratar da obra coletiva - cujos direitos pertencem originariamente ao organizador/empresa tanto no âmbito moral como patrimonial - Cavalheire destaca os seguintes elementos como necessários para sua configuração: “direção e coordenação do encomendante; trabalho intelectual remunerado de vários elaboradores que produzem em equipe, assalariados para criar; fusão dos respectivos esforços na obra final encomendada”<sup>56</sup>, ao passo que Wachowicz assevera especificamente em relação ao *software* que:

(...) havendo subordinação celetista, estatutária ou contratual da equipe de pessoas para com terceiros, de quem partiu a iniciativa para a criação do bem informático, a titularidade pertencerá exclusivamente ao contratante<sup>57</sup>.

Vale notar que o Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP) corroborou o entendimento de que quando uma empresa atua de modo criativo, em caráter de coordenação e direção, ela pode ser titular originária dos direitos de autor, tanto em sua esfera moral quanto patrimonial<sup>58</sup>. É importante também que se diga que tal entendimento foi mantido pelo Superior Tribunal de

---

teve o objetivo de reafirmar a posição da pessoa jurídica como titular de direitos de natureza incorpórea, como os direitos ao nome e à imagem, e inclusive passível de sofrer danos morais. E agora, no mesmo sentido, o reconhecimento à pessoa jurídica de direitos autorais, tudo na linha da evolução do pensamento jurídico” CAVALHEIRE, Aline Rodrigues. Os direitos autorais e a pessoa jurídica. *In*: NERY, Rosa Maria de Andrade; GAGO, Viviane Ribeiro; FIGUEIREDO, Fernando Vieira de. *Advocacia corporativa: desafios e reflexões*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 132-133.

<sup>54</sup> WACHOWICZ, M. O software: instituto de direito autoral sui generis. *Âmbito Jurídico*, 31.7.2007. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-43/o-software-instituto-de-direito-autoral-sui-generis/>. Acesso em: 20 de agosto de 2020. p. 14.

<sup>55</sup> “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; (...)”.

<sup>56</sup> CAVALHEIRE, Op. cit. (nota 53). p. 139

<sup>57</sup> WACHOWICZ. Op. cit. (nota 54). p. 15.

<sup>58</sup> TJSP, 9ª Câmara de Direito Privado, Apelação Cível nº 9182936-93.2007.8.26.0000, Rel. Des. Piva Rodrigues, Dj em 27.3.2012.

Justiça quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.473.392/SP<sup>59</sup>, quando então a conclusão do Voto do Relator Ministro Luiz Felipe Salomão foi categórica no sentido de que “dessa feita, não há dúvidas de que a pessoa jurídica possa assumir a titularidade dos direitos autorais, ainda mais quando se tratar de contratos de encomenda”.

É também necessário que se olhe a questão sob a perspectiva do artigo 4º da Lei nº 9.609/98<sup>60</sup>, que prevê que pertencerão ao empregador ou contratante de serviços os direitos – em sentido amplo, já que a legislação não impõe qualquer restrição com relação a esses direitos – relativos ao programa de computador elaborado durante a vigência do vínculo contratual. Assim, sob mais este viés é possível argumentar pela titularidade do direito autoral da empresa que se dedica ao desenvolvimento de *software* para posterior comercialização.

A título comparativo, vale notar que a possibilidade de extensão da condição de autora do *software* à pessoa jurídica que o desenvolve também se extrai dos artigos 2º e 3º da Diretiva 2009/24/EC, exarada pelo Parlamento Europeu e pelo Conselho da União Europeia para regular a proteção legal aos programas de computador<sup>61</sup>.

Ademais, existe na doutrina norte americana discussão se os direitos autorais de *software* podem ser conferidos a uma empresa que os desenvolve se enquadram como um “*work*

<sup>59</sup> “RECURSO ESPECIAL. DIREITOS AUTORAIS. CONTRATO SOB ENCOMENDA. PESSOA JURÍDICA. TITULAR DE DIREITOS DO AUTOR. POSSIBILIDADE. DIREITO À INDENIZAÇÃO. OBRA UTILIZADA SEM A DEVIDA AUTORIZAÇÃO. 1. Nos contratos sob encomenda de obras intelectuais, a pessoa jurídica, que figura como encomendada na relação contratual, pode ser titular dos direitos autorais, conforme interpretação do art. 11, parágrafo único, da Lei 9.610/98. 2. Assim, ocorrendo a utilização posterior da obra encomendada, sem a devida autorização, caberá à pessoa jurídica contratada pleitear a reparação dos danos sofridos. 3. Recurso especial não provido”. (sem destaque no original) (Recurso Especial nº 1.473.392/SP. Quarta Turma do STJ, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, DJe em 21.11.2016).

<sup>60</sup> “Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.

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

<sup>61</sup> “Article 2- Authorship of computer programs

1. The author of a computer program shall be the natural person or group of natural persons who has created the program or, where the legislation of the Member State permits, the legal person designated as the rightholder by that legislation. Where collective works are recognised by the legislation of a Member State, the person considered by the legislation of the Member State to have created the work shall be deemed to be its author.

2. In respect of a computer program created by a group of natural persons jointly, the exclusive rights shall be owned jointly.

3. Where a computer program is created by an employee in the execution of his duties or following the instructions given by his employer, the employer exclusively shall be entitled to exercise all economic rights in the program so created, unless otherwise provided by contract.

Article 3 - Beneficiaries of protection

Protection shall be granted to all natural or legal persons eligible under national copyright legislation as applied to literary works”.



*for hire*” ou “*joint authorship*”<sup>6263</sup>, (com consequências legais diferentes), da mesma forma em que há posição doutrinária que defende as peculiaridades da indústria de *software* como fator determinante para a inclusão do *software* dentre as categorias de obras para as quais existe previsão legal do “*work for hire*”<sup>6465</sup> – e para as quais o direito autoral é concedido à empresa sob cuja coordenação e contratação a obra foi criada –, reconhecimento que tem acontecido em decisões de cortes americanas, sob o fundamento do *software* se enquadrar nas categorias de “*contribution to collective work*” e “*compilations*”<sup>6667</sup>. Esclareça-se que a possibilidade de

---

<sup>62</sup> “Absent an express contractual transfer of copyright, work for hire and joint authorship are the only two ways in which a commissioning party can obtain the copyright in, as well as physical possession of, a commissioned work. Both characterizations confer on the commissioner all rights in the work, including rights flowing from authorship”. KATZMAN, Julie. *Joint Authorship of Commissioned Works*. Columbia Law Review, May, 1989, Vol. 89, No. 4 (May, 1989), p. 867-888. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1122903>. Acesso em: 25 de setembro de 2020.

<sup>63</sup> “Given the constitutional purpose of copyright, our copyright system should not be indifferent to the investor who provides the inspiration and economic incentive for the creation of new works that would not otherwise exist. Although Congress has never acknowledged this special contribution of the commissioning party, courts have at least implicitly recognized it. The common-law work for hire doctrine was at least partially predicated on the fact that employee works were produced on behalf of, and at the expense of, employers. When courts expanded the doctrine to cover works created on commission, they reasoned that such works were created at the “instance and expense” of the commissioning party. The expansive application of work for hire rewarded the commissioner at the expense of the primary author, however”. KATZMAN. Op. cit. (nota 62). p. 876.

<sup>64</sup> “The software industry relies almost exclusively on copyright law for protection of intellectual property rights. In addition, a substantial amount of software is produced by independent contractors. As a result, the industry is particularly sensitive to changes in work for hire doctrine. This Note argues that the change brought about by the Reid Court poses substantial difficulties to the efficient exploitation of computer software.

This Note further contends that the computer software industry differs materially from other industries that rely on copyright law to protect intellectual property. For example, unlike many other industries, independent contractors in the software industry do not appear to need the protection gained by exclusion from potential work for hire status. In addition, excluding the software industry from the work for hire doctrine raises substantial barriers to efficient exploitation of completed works. This Note therefore suggests revising the current work for hire provisions to account for the unique aspects of the industry, allowing software to be included in the class of work that may be considered as work for hire”. HARRIS, Matthew R. *Copyright, Computer Software, and Work Made for Hire*. Michigan Law Review, Dec., 1990, Vol. 89, No. 3 (Dec., 1990) pp 663/664. Disponível em <https://www.jstor.org/stable/1289387>. Acesso em 25 de setembro de 2020.

<sup>65</sup> “Firms rely on independent contractors for a variety of reasons. As software has developed, both in a broader spectrum of subject matter and to a greater level of complexity, demand for specialists with particular skills has increased. Firms often find it more cost-effective to hire independent contractors to fill these needs. In addition, the needs of a software company are often transient, again making the employment of independent contractors, as opposed to regular, salaried employees, advantageous. Not only are independent contractors used, but they often are used in large numbers to complete a single project. Demand for these types of services is expected to continue to experience strong growth

Moreover, the hazard of joint authorship claims is particularly acute in the software industry because a single work often involves work of numerous creators. The logical structure of programs lends itself to dividing the work among many; given the complexity of many applications it is not surprising that the efforts of many creators may be necessary to complete a work. When these creators are independent contractors, the issue of joint authorship can arise.

The common use of independent contractors, particularly projects involving numerous creators, combined with the virtual exclusion of software from the work for hire doctrine, poses substantial problems. Claims of joint ownership - with the associated impediment to exploitation of a work - will likely increase”. HARRIS. Op. cit. (nota 64). p. 694-695.

<sup>66</sup> Previstos no 17 U.S.C. § 101 Section 2 dentre as categorias nas quais se admite o “work for hire”

<sup>67</sup> “Software development agreements often recite that the work at issue is being produced as a “work for hire.” But is it? As the Stanacard court remarked, “On its face, the [requirement that the work meet one of the nine

autoria do *software* por pessoa jurídica nos exemplos europeu e norte-americano ora mencionados não tem qualquer relação com aspectos fiscais que possam decorrer de pagamentos relativos à transações com *software*.

Vale ainda notar que no Canadá a doutrina do *work for hire* não é aceita, embora a legislação reconheça que o direito autoral de uma obra desenvolvido no curso de uma relação de trabalho pertence ao empregador. Nos demais casos, em que uma parte é contratada para a realização de uma obra, a questão dos direitos autorais deve ser tratada por meio de cessões previstas de maneira expressa em instrumentos contratuais firmados entre as partes<sup>68</sup>.

Na Índia a legislação estabelece critérios semelhantes quanto à autoria e titularidade primárias dos direitos autorais, determinando de forma específica a autoria de obras literárias, dramáticas ou artísticas aos donos de jornais, revistas e periódicos similares nas situações nas quais tais obras tenham sido produzidas no âmbito de um contrato de serviço ou de aprendizado, mas apenas no que diz respeito aos direitos relativos à publicação da obra ou sua posterior reprodução. O mesmo tratamento é previsto às fotografias, pinturas, retratos, gravuras ou filmes. Na demais situações, a legislação prevê que o direito autoral pertencerá ao empregado

---

*categories] seems problematic. None of the nine enumerated categories obviously encompasses computer programs, software, or code, and Stanacard (unhelpfully) fails to specify which of the nine categories applies to the Stanacard source code.” Id. at \*20-21. At least four courts have addressed whether development of a software program can meet the definition of a “work for hire”: iXL Inc. v. Adoutlet, 2001 U.S. Dist. LEXIS 3784 (N.D. Ill. March 29, 2001); Logicom Inclusive, Inc. v. W.P. Stewart & Co., 2004 U.S. Dist. LEXIS 15668 (S.D.N.Y. August 9, 2004); Siniouguine v. Mediachase Ltd., 2012 U.S. Dist. LEXIS 87190 (C.D. Cal. June 11, 2012); and now Stanacard. All four courts have concluded that software programs meet the statutory definition because they are both “contributions to collective works” and “compilations”. RUTKOWSKI, Chad A. Can Software Be Created As a Work-for-Hire? Disponível em: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=59a4a8c4-c446-4870-8710-5463bd8ea894>. Acesso em: 25 de setembro de 2020.*

<sup>68</sup> Conforme a Section 13 do Canada Copyright Act:

*Ownership of copyright*

13 (1) Subject to this Act, the author of a work shall be the first owner of the copyright therein.

(2) [Repealed, 2012, c. 20, s. 7]

*Work made in the course of employment*

(3) Where the author of a work was in the employment of some other person under a contract of service or apprenticeship and the work was made in the course of his employment by that person, the person by whom the author was employed shall, in the absence of any agreement to the contrary, be the first owner of the copyright, but where the work is an article or other contribution to a newspaper, magazine or similar periodical, there shall, in the absence of any agreement to the contrary, be deemed to be reserved to the author a right to restrain the publication of the work, otherwise than as part of a newspaper, magazine or similar periodical.

*Assignments and licences*

(4) The owner of the copyright in any work may assign the right, either wholly or partially, and either generally or subject to limitations relating to territory, medium or sector of the market or other limitations relating to the scope of the assignment, and either for the whole term of the copyright or for any other part thereof, and may grant any interest in the right by licence, but no assignment or grant is valid unless it is in writing signed by the owner of the right in respect of which the assignment or grant is made, or by the owner’s duly authorized agent. Disponível em: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/c-42/page-4.html#h-102834>. Acesso em 5 de novembro de 2020.

que criar a obra no âmbito de um contrato de serviço ou de aprendizado. A legislação também estabelece a possibilidade da cessão total ou parcial, pelo autor, dos direitos autorais de sua obra a qualquer outra pessoa<sup>69</sup>.

---

<sup>69</sup> Conforme as Sections 17 e 18 do India Copyright Act:

*Section 17. First owner of copyright.*

*Subject to the provisions of this Act, the author of a work shall be the first owner of the copyright therein:*

*Provided that:*

*(a) in the case of a literary, dramatic or artistic work made by the author in the course of his employment by the proprietor of a newspaper, magazine or similar periodical under a contract of service or apprenticeship, for the purpose of publication in a newspaper, magazine or similar periodical, the said proprietor shall, in the absence of any agreement to the contrary, be the first owner of the copyright in the work in so far as the copyright relates to the publication of the work in any newspaper, magazine or similar periodical, or to the reproduction of the work for the purpose of its being so published, but in all other respects the author shall be the first owner of the copyright in the work;*

*(b) subject to the provisions of clause (a), in the case of a photograph taken, or a painting or portrait drawn, or an engraving or a cinematograph film made, for valuable consideration at the instance of any person, such person shall, in the absence of any agreement to the contrary, be the first owner of the copyright therein;*

*(c) in the case of a work made in the course of the authors employment under a contract of service or apprenticeship, to which clause (a) or clause (b) does not apply, the employer shall, in the absence of any agreement to the contrary, be the first owner of the copyright therein;*

*1[(cc) in the case of any address or speech delivered in public, the person who has delivered such address or speech or if such person has delivered such address or speech on behalf of any other person, such other person shall be the first owner of the copyright therein notwithstanding that the person who delivers such address or speech, or, as the case may be, the person on whose behalf such address or speech is delivered, is employed by any other person who arranges such address or speech or on whose behalf or premises such address or speech is delivered];*

*(d) in the case of a Government work, Government shall, in the absence of any agreement to the contrary, be the first owner of the copyright therein;*

*1[(dd) in the case of a work made or first published by or under the direction or control of any public undertaking, such public undertaking shall, in the absence of any agreement to the contrary, be the first owner of the copyright therein.*

*Explanation. For the purpose of this clause and section 28A, public undertaking means*

*(i) an undertaking owned or controlled by Government; or*

*(ii) a Government company as defined in Section 617 of the Companies Act, 1956 (1 of 1956); or*

*(iii) a body corporate established by or under any Central, Provincial or State Act;]*

*(e) in the case of a work to which the provisions of section 41 apply, the international organisation concerned shall be the first owner of the copyright therein.*

*2[ Provided that in case of any work incorporated in a cinematograph work, nothing contained in clauses (b) and (c) shall affect the right of the author in the work referred to in clause (a) of sub-section (1) of section 13.]*

*Section 18. Assignment of copyright.*

*(1) The owner of the copyright in an existing work or the prospective owner of the copyright in a future work may assign to any person the copyright either wholly or partially and either generally or subject to limitations and either for the whole term of the copyright or any part thereof:*

*Provided that in the case of the assignment of copyright in any future work, the assignment shall take effect only when the work comes into existence.*

*3[ Provided further that no such assignment shall be applied to any medium or mode of exploitation of the work which did not exit or was not in commercial use at the time when the assignment was made, unless the assignment specifically referred to such medium or mode of exploitation of the work: Provided also that the author of the literary or musical work included in a cinematograph film shall not assign or waive the right to receive royalties to be shared on an equal basis with the assignee of copyright for the utilisation of such work in any form other than for the communication to the public of the work along with the cinematograph film in a cinema hall, except to the legal heirs of the authors or to a copyright society for collection and distribution and any agreement to contrary shall be void: Provided also that the author of the literary or musical work included in the sound recording but not forming part of any cinematograph film shall not assign or waive the right to receive royalties to be shared on an equal basis with the assignee of copyright for any utilisation of such work except to the legal*

Já no Reino Unido, a legislação prevê que os direitos autorais de uma obra literária, dramática, musical, artística ou um filme, que sejam produzidos no âmbito de uma relação de trabalho, pertencerão ao empregador, além de determinar, em relação às produções sonoras, filmes, difusão/transmissão e arranjos tipográficos, que a autoria será atribuída, respectivamente, ao produtor, diretor, à pessoa que realiza a transmissão e ao editor.<sup>70</sup> Em relação ao *work for hire*, o Reino Unido garante a liberdade para que os contratados para a realização de uma obra cedam os direitos autorais aos contratantes, da mesma maneira que permite que em certos casos os empregadores cedam aos empregados os direitos autorais de obras criadas no âmbito de uma relação de trabalho.

O que se percebe é que a discussão a respeito da autoria do *software* diz respeito a uma evolução da forma como o direito autoral foi inicialmente concebido em função das peculiaridades inerentes ao processo de desenvolvimento do *software*, que gerou um modelo de negócios próprio das empresas desenvolvedoras e que traz discussões em todo o mundo.

---

*heirs of the authors or to a collecting society for collection and distribution and any assignment to the contrary shall be void.]*

*(2) Where the assignee of a copyright becomes entitled to any right comprised in the copyright, the assignee as respects the rights so assigned, and the assignor as respects the rights not assigned, shall be treated for the purposes of this Act as the owner of copyright and the provisions of this Act shall have effect accordingly.*

*(3) In this section, the expression "assignee" as respects the assignment of the copyright in any future work includes the legal representatives of the assignee, if the assignee dies before the work comes into existence.* Disponível em: <https://www.indiacode.nic.in/handle/123456789/1367?locale=en>. Acesso em 5 de novembro de 2020.

<sup>70</sup> Conforme as Sections 9 e 11 do Copyrights, Designs and Patents Act 1988:

9 - Authorship of work.

*(1) In this Part "author", in relation to a work, means the person who creates it.*

*(2) That person shall be taken to be [( aa )in the case of a sound recording, the producer; F1( ab )in the case of a film, the producer and the principal director];*

*(b) in the case of a broadcast, the person making the broadcast (see section 6(3)) or, in the case of a broadcast which relays another broadcast by reception and immediate re-transmission, the person making that other broadcast;*

*(c) (...) (d)in the case of the typographical arrangement of a published edition, the publisher.*

*(3) In the case of a literary, dramatic, musical or artistic work which is computer-generated, the author shall be taken to be the person by whom the arrangements necessary for the creation of the work are undertaken.*

*(4) For the purposes of this Part a work is of "unknown authorship" if the identity of the author is unknown or, in the case of a work of joint authorship, if the identity of none of the authors is known.*

*(5) For the purposes of this Part the identity of an author shall be regarded as unknown if it is not possible for a person to ascertain his identity by reasonable inquiry; but if his identity is once known it shall not subsequently be regarded as unknown.*

11 First ownership of copyright.

*(1) The author of a work is the first owner of any copyright in it, subject to the following provisions.*

*(2) Where a literary, dramatic, musical or artistic work [F5, or a film,] is made by an employee in the course of his employment, his employer is the first owner of any copyright in the work subject to any agreement to the contrary.*

*(3) This section does not apply to Crown copyright or Parliamentary copyright (see sections 163 and 165) or to copyright which subsists by virtue of section 168 (copyright of certain international organisations).*

Disponível em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/48/part/I/chapter/1/crossheading/authorship-and-ownership-of-copyright>. Acesso em 5 de novembro de 2020.

Ademais, a discussão que está em pauta atualmente já está preocupada em endereçar os problemas dos direitos autorais em obras criadas por computadores em decorrência da inteligência artificial<sup>71 72</sup>, o que só reforça a constatação de que a forma restritiva pela qual a questão da autoria do *software* foi julgada pela CSRF está desconectada da forma pela qual a legislação de outros países trata o mesmo assunto, além de não corresponder às preocupações que estão atualmente pautando as discussões sobre a autoria/criação de obras relacionadas ao *software*.

Assim, sob a perspectiva da possibilidade de que uma pessoa jurídica seja efetiva titular de direitos autorais de uma determinada obra, parece-nos claro que o posicionamento firmado pela CSRF (a infirmar tal possibilidade no tocante às licenças de comercialização de *software*) não se sustenta diante da interpretação sistemática e conjunta das Leis do *Software*, do Direito Autoral, bem como da doutrina brasileira sobre questões de direito autoral, da jurisprudência nacional e, menos ainda, diante da realidade do mercado de desenvolvimento de *software* no mundo. Diante de tal conclusão, a qual também chegaram Rocha e Soares<sup>73</sup>, teríamos então que tal tipo de contraprestação, quando paga à empresa desenvolvedora do *software*, localizada exterior, se enquadraria na exceção prevista na alínea “d” do artigo 22 da Lei 4.506/64 (direitos autorais pagos ao autor ou criador da obra), com a consequente não sujeição de tais pagamentos às regras que limitam a dedutibilidade dos pagamentos de *royalties*.

E mesmo que assim não fosse – e que se entendesse como válida a exclusão da licença de comercialização de *software* da exceção prevista na alínea “d” do artigo 22 da Lei 4.506/64, o que aqui se coloca a título meramente argumentativo – ainda assim os demais fundamentos legais que embasaram as discussões administrativas (conforme detalhamento constante do Anexo II) também não se sustentam por falta de tipicidade. É o que passaremos a demonstrar a seguir.

---

<sup>71</sup> Disponível em: <https://www.mondaq.com/india/copyright/876800/artificial-intelligence-and-copyright-the-authorship>. Acesso em 5 de novembro de 2020.

<sup>72</sup> Disponível em: <https://europeancopyrightsocietydotorg.files.wordpress.com/2018/06/lionel-the-uk-provisions-on-computer-generated-works.pdf>. Acesso em 5 de novembro de 2020.

<sup>73</sup> “Não resta dúvida, portanto, de que a partir da análise conjunta da Lei de Direitos Autorais e da Lei do Software é plenamente possível sustentar que as pessoas jurídicas podem assumir a condição de autoras dos programas de computador, especialmente quando elaborados sobre o regime de obras coletivas, de modo que os pagamentos realizados em seu benefício, associados à licença de seus direitos de comercialização, não devem ser classificados como royalties, como previsto na alínea “d” do artigo 22 da Lei nº 4.506/64”. ROCHA; SOARES. Op. cit. (nota 27). p. 51.

#### 4.2. Alcance do artigo 71, § único, “e” da Lei nº 4.506/1964 apenas a sócios pessoas físicas

Como mencionado, a fundamentação legal das autuações da grande maioria dos casos que culminaram nas decisões pela indedutibilidade foram dois dispositivos específicos, sendo o primeiro deles o artigo 353, inciso I, do RIR/99 (atualmente substituído pelo artigo 363, inciso I, do RIR/18):

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; (...). (sem destaque no original)

A base legal do referido dispositivo do RIR/99 é o artigo 71, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, cuja redação é a seguinte:

Art. 71. A dedução de despesas com alugueis 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; (...).

Portanto, ao regulamentar a Lei nº. 4.506/64, a redação do artigo 353, inciso I, do RIR/99, alargou a abrangência, para impor limitação à dedutibilidade dos pagamentos de *royalties* realizados para “pessoas jurídicas”, sendo que a própria lei não impôs qualquer vedação nesse sentido.

Ao explicitar a vedação à dedutibilidade da hipótese em questão, a segunda parte da alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 faz menção expressa a “e a seus parentes e dependentes”, não havendo outra justificativa para a Lei assim dispor se não tivesse sua aplicação direcionada apenas às pessoas físicas anteriormente citadas na norma: “sócios ou dirigentes de empresas”, especialmente se considerarmos que pessoas jurídicas não possuem

parentes ou dependentes. Vale notar que tal entendimento é o mesmo defendido por vários outros autores<sup>74 75 76 77 78</sup>.

A esse respeito, Leonardos<sup>79</sup> explicita outros motivos que demonstram a ilegalidade do alargamento, pelo texto regulamentar, da abrangência da limitação imposta pelo artigo 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei 4.506/1964. A seu ver, a tentativa de interpretar a expressão “e seus parentes e dependentes” como se referindo unicamente aos parentes e dirigentes dos dirigentes também seria descabida porque (i) dado que a locução “e seus parentes e dependentes” está após “sócios e dirigentes”, ela se refere a ambos (sócios e dirigentes), e se assim não fosse o legislador teria mencionado “dirigentes de empresas, seus parentes e dependentes, e sócios de empresas”; e (ii) não haveria racionalidade em penalizar com a indedutibilidade a empresa que pagasse *royalties* ao familiar de um dirigente e não penalizar a empresa que pagasse *royalties* ao familiar de um sócio.

O autor ainda prossegue afirmando que admitir que a intenção do comando previsto no artigo 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/1964 fosse determinar a indedutibilidade de todos os *royalties* pagos a sócios pessoas jurídicas, seria o mesmo que reconhecer que a norma prevista no artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2 da referida norma (que trata da indedutibilidade dos *royalties* 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) seria desnecessária, o que sob uma perspectiva prática não é verdade, haja vista que, como se nota da tabela constante do Anexo II, o segundo fundamento legal que embasa as autuações sobre a indedutibilidade das licenças de comercialização de *software* é o artigo 353, inciso III, alínea “b”, do RIR/99 (que regulamenta justamente o artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2 da Lei nº 4.506/64) – e sobre o qual comentaremos logo a seguir.

Assim, nos parece indiscutível a inadequação do artigo 353, inciso I, do RIR/1999 como base legal para a glosa de dedutibilidade de pagamentos de *royalties* a sócios pessoas jurídicas,

<sup>74</sup> “(...) somente se aplica aos pagamentos a pessoas físicas. O texto legal não deixa dúvidas, quando fala em titular, dirigente ou parente, que somente podem ser pessoas físicas” PEDREIRA, José Luiz Bulhões in Imposto de Renda. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 6-21, conforme citado por MARCONDES Op. cit. (nota 30). p. 95.

<sup>75</sup> LEONARDOS, Gabriel F. in *Royalties pagos a Sócio Pessoa Jurídica e o Art. 292, I, do Novo Regulamento do Imposto de Renda*. Revista da Associação Brasileira da Propriedade Intelectual, São Paulo, nº 10, jan-fev. 1994, p. 30.

<sup>76</sup> MARCONDES (nota 30). p. 94-95.

<sup>77</sup> ROCHA e SOARES, Op. Cit (nota 27). p. 58.

<sup>78</sup> SOARES, Romero Lobão, SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Instrução Normativa INPI N. 70/2017: Dedutibilidade E Remessa De Royalties Para O Exterior Em Face Do Novo Posicionamento Do Instituto Nacional De Propriedade Industrial – INPI. In: Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 03 – 2018. p. 136.

<sup>79</sup> LEONARDOS. Op. cit. (nota 75). p. 30.

em razão de tal dispositivo ter extrapolado sua função e ido além do comando delineado no artigo 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/1964 (que deveria ter sido objeto de sua regulamentação), em violação à estrita legalidade.

Vale notar que tal posicionamento já foi acatado pela CSRF<sup>80</sup>, e, mais recentemente, pelo Poder Judiciário<sup>8182</sup>, em casos nos quais se discute justamente a dedutibilidade dos pagamentos feitos ao exterior pela licença de distribuição de *software*.

#### 4.3. Os limites alcançam apenas os *royalties* relativos a marcas e patentes

O outro dispositivo legal que fundamenta grande parte das discussões administrativas pela indedutibilidade das licenças de comercialização de *software* (tal como resumidas no Anexo II) é o artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2 da Lei nº 4.506/1964<sup>83</sup>, regulamentado pelo artigo 353, inciso III, alínea “b”, do RIR/99<sup>84</sup>, que trata da indedutibilidade

<sup>80</sup> 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)

<sup>81</sup> TRF 3ª Região, 3ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5001394-39.2017.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal ANTONIO CARLOS CEDENHO, julgado em 08/03/2018, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 12/03/2018.

<sup>82</sup> “Afirmou ser pessoa jurídica de direito privado que se dedica à comercialização de programas de computador (“software”), desenvolvidos pela BMC Inc., assim como à prestação de serviços de assistência técnica, instalação, manutenção e integração relacionados a tais programas de computador, conforme contrato de licença de uso de software. Relatou que, por meio do Processo Administrativo nº 19515.003.102/2005-08, lhe teria sido exigido o recolhimento de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2001, acrescido de multa de ofício, uma vez que o Fisco não teria entendido como despesa dedutível o pagamento pela licença de software feita à BMC Inc., classificando-o como *royalty*, não dedutível por incidência do art. 353, I, do RIR/99 (...) Entretanto, no art. 71 da Lei nº 4.506/64, o qual prevê as hipóteses de vedação de dedução de *royalties* para efeitos da apuração do lucro real sujeito ao Imposto de Renda, não se prevê a vedação referente aos *royalties* pagos a sócios pessoas jurídicas (...) Desse modo, pode-se concluir que o art. 353, I, do RIR/99 inovou na regulamentação da matéria, sem amparo legal, ao estender a vedação à hipótese (...) Portanto, ante a ilegalidade do art. 353, I, do RIR/99, o pagamento de *royalties* a título de direitos autorais torna-se despesa passível de dedução” Trechos extraídos da sentença proferida em 25.10.2019 pelo Juízo da 13ª Vara Federal de São Paulo nos autos da Ação Anulatória nº 5015478-44.2018.4.03.6100.

<sup>83</sup> 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, controle do seu capital com direito a voto; (...). (sem destaque no original)

<sup>84</sup> Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único): (...) III – os *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;



de “royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando pagos à pessoa com domicílio no exterior que mantém o controle do capital com direito a voto”.

Claramente, o texto dos dispositivos legais mencionados fazem referência a *royalties* (i) pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação **ou** (ii) pelo uso de marcas de indústria e de comércio, que em nada se confundem com a licença de comercialização de *software*. De início, se destaca o fato de que os *royalties* neles indicados dizem respeito a institutos de propriedade industrial, enquanto que a licença de comercialização de *software*, conforme já mencionado acima, está relacionada a uma propriedade intelectual, sujeita à disciplina pelos direitos autorais.

E ainda que se admitisse que a literalidade do texto do artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2 da Lei nº 4.506/1964, não fosse suficientemente clara ao descrever como indedutíveis hipóteses de *royalties* que não guardam qualquer relação com a licença de comercialização de *software*, a Lei nº 9.279/96 (que regula a propriedade industrial) traz os seguintes elementos que explicitam ainda mais a diferença entre os institutos legais em discussão:

- patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação: é patenteável a invenção que atenda aos requisitos de novidade, atividade inventiva e aplicação industrial<sup>85</sup> (o artigo 10, incisos IV e V, estabelece expressamente que não se considera invenção nem modelo de utilidade as obras literárias, arquitetônicas, artísticas e científicas ou qualquer criação estética, e programas de computador em si<sup>86</sup>); e
- marcas: são suscetíveis de registro como marca os sinais distintivos visualmente perceptíveis, não compreendidos nas proibições legais (segundo o artigo 124, inciso XVII, não são registráveis como marca obra literária, artística ou científica, assim como os títulos que estejam protegidos pelo direito autoral e sejam suscetíveis de causar

---

b) 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, observado o disposto no parágrafo único. (...)

Parágrafo único. O disposto na alínea ‘b’ do inciso III deste artigo não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor”.

<sup>85</sup> Art. 8º É patenteável a invenção que atenda aos requisitos de novidade, atividade inventiva e aplicação industrial.

<sup>86</sup> Art. 10. Não se considera invenção nem modelo de utilidade: IV - as obras literárias, arquitetônicas, artísticas e científicas ou qualquer criação estética; V - programas de computador em si; (...). ”.

confusão ou associação, salvo com consentimento do autor ou titular<sup>87</sup>).

E nem mesmo o fato de tais relações contratuais serem genericamente qualificáveis como “rendimentos decorrentes da exploração de direitos” é capaz de tornar a licença de comercialização de *software* (direito autoral, regulado pela Lei nº 9.609/98) minimamente equiparável ao uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou ao uso de marcas de indústria ou de comércio (hipóteses de propriedade industrial), o que é corroborado pelo fato de que a própria Lei nº 9.279/96 exclui os programas de computador e os títulos protegidos pelo direito autoral de seu âmbito de regulação.

Assim, a conclusão inescapável é que o artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2 da Lei nº 4.506/1964, regulamentado pelo, artigo 353, inciso III, alínea “b”, do RIR/99, é simplesmente inaplicável às situações que envolvam pagamentos pela licença de distribuição de *software*<sup>88</sup>.

E mesmo na hipótese prevista na alínea “b” do inciso III do artigo 353 do RIR/99, a legislação admite a dedutibilidade das despesas pagas a título de *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, ainda que os pagamentos tenham sido feitos à pessoa jurídica controladora residente no exterior, desde que o contrato esteja registrado no Banco Central e averbado no INPI, conforme previsto no parágrafo único do citado artigo, em virtude da alteração introduzida pelo artigo 50 da Lei nº 8.383/1991<sup>89</sup>.

Em relação ao registro/averbação de contratos perante o INPI, o artigo 211 da Lei nº 9.279/96<sup>90</sup> determina que o INPI fará o registro dos contratos que impliquem transferência de

---

<sup>87</sup> Art. 124. Não são registráveis como marca: XVII - obra literária, artística ou científica, assim como os títulos que estejam protegidos pelo direito autoral e sejam suscetíveis de causar confusão ou associação, salvo com consentimento do autor ou titular; (...). ”.

<sup>88</sup> Neste aspecto, Leonardos esclarece o sentido da Lei, ao mencionar que “O art. 71 da Lei nº 4.506/64 tratou inteiramente da questão da dedutibilidade dos royalties por patentes e marcas. Assim, foram tacitamente revogadas as normas das Leis nºs 3.470/58 (art. 74) e 4.131/62 (art. 12 e parágrafo único do art. 14) sobre a matéria”. Op Cit. (vide nota 29), pp. 167-168.

<sup>89</sup> Art. 50. As despesas referidas na alínea b do parágrafo único do art. 52 e no item 2 da alínea e do parágrafo único do art. 71, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registrados no Banco Central do Brasil, passam a ser dedutíveis para fins de apuração do lucro real, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor.  
Parágrafo único. A vedação contida no art. 14 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, não se aplica às despesas dedutíveis na forma deste artigo.

<sup>90</sup> Art. 211. O INPI fará o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros.

tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros, ao passo que a Instrução Normativa INPI PR nº 16/2016<sup>91</sup> explicita que estão sujeitos à averbação ou ao registro apenas os contratos que impliquem transferência de tecnologia, assim entendidos os de licença de exploração de **patentes** ou de uso de **marcas**, os de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica) e os contratos de franquia.

Por sua vez, a regulamentação do Banco Central a respeito de tais registros está prevista na Resolução BACEN nº 3.844/2010<sup>92</sup>. Especificamente no tocante aos *royalties*, vale ressaltar o que dispõe o Regulamento Anexo III à Resolução nº 3.844/2010 determina a averbação prévia no INPI como condição para o registro de contratos de uso ou de cessão de patentes, de marcas de indústria ou de comércio, de fornecimento de tecnologia e de outros contratos da mesma espécie<sup>93</sup>.

Portanto, a previsão trazida pelo artigo 50 da Lei nº 8.383/1991 deixou claro que, para fins de admissão de sua dedutibilidade, os *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio só são assim considerados quando os respectivos contratos tenham sido registrados no Banco Central e averbados no INPI<sup>94</sup>.

<sup>91</sup> Art. 2º O INPI averbará ou registrará, conforme o caso, os contratos que impliquem transferência de tecnologia, assim entendidos os de licença de direitos de propriedade industrial (exploração de patentes, exploração de desenho industrial ou uso de marcas), os de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e de prestação de serviços de assistência técnica e científica), os de franquia e os de licença compulsória para exploração de patente.

<sup>92</sup> “Art. 1º Esta Resolução dispõe sobre o capital estrangeiro ingressado ou existente no País, em moeda ou em bens, e seu registro no Banco Central do Brasil, aí incluído o registro das movimentações financeiras com o exterior dele decorrentes.

§ 1º O registro de que trata o caput, efetuado de forma declaratória e eletrônica, compreende as seguintes modalidades, cujos Regulamentos encontram-se anexos à presente Resolução:

I - investimento estrangeiro direto;

II - crédito externo, inclusive arrendamento mercantil financeiro externo;

III - royalties, serviços técnicos e assemelhados, arrendamento mercantil operacional externo, aluguel e afretamento;

IV - garantias prestadas por organismos internacionais;

V - capital em moeda nacional, nos termos da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006”.

<sup>93</sup> “Art. 1º Sujeitam-se a registro declaratório eletrônico no Banco Central do Brasil, na forma deste Regulamento, os seguintes contratos, quando realizados entre pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no País e pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior: (...)

I - uso ou cessão de patentes, de marcas de indústria ou de comércio, fornecimento de tecnologia ou outros contratos da mesma espécie, para efeito de transferências financeiras ao exterior a título de pagamento de royalties; (...)

Art. 3º O registro de contratos de uso ou de cessão de patentes, de marcas de indústria ou de comércio, de fornecimento de tecnologia e de outros contratos da mesma espécie, bem como contratos de prestação de serviços de assistência técnica e de franquia, somente deve ser efetuado após a averbação do contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI)”. (sem destaque no original)

<sup>94</sup> “Com isso, a sujeição dos royalties, serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante aos

A par disso, a Resolução INPI nº 156/2015, no propósito de conferir transparência aos processos internos de sua Diretoria de Contratos, Indicações Geográficas e Registros (DICIG), divulgou a lista dos contatos que não são passíveis de registro pelo INPI, por não implicarem em transferência de tecnologia, e dentre tais contratos está previsto, no artigo 1º, inciso X, da referida Resolução<sup>95</sup>, o contrato de distribuição de *software*.

Assim, se de um lado a legislação admite a dedutibilidade dos *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio quando os respectivos contratos tenham sido registrados no Banco Central e averbados no INPI e, de outro lado, a regulamentação do INPI estabelece que o contrato de distribuição de *software* sequer é registrável perante o INPI (o que, consequentemente, também impede seu registro perante o Banco Central), por mais esse viés pragmático resta demonstrado que a tipificação constante do artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2 da Lei nº 4.506/1964, regulamentado pelo, artigo 353, inciso III, alínea “b”, do RIR/99 não alcança os contratos de distribuição de *software*, tampouco os pagamentos deles decorrentes.

#### 4.4. Os limites de dedutibilidade dos *royalties* sob a perspectiva histórica

A dedutibilidade do pagamento de *royalties* ganhou a atenção do legislador na década de 1950. Nas palavras de Leonardos<sup>96</sup>:

Uma das principais razões para a criação de controles governamentais sobre os contratos de transferência de tecnologia a partir da década de 1950 foi o elevado valor de remessas ao exterior sob a rubrica de transferência de tecnologia. Sendo tais remessas despesas dedutíveis para a empresa brasileira pagadora, era evidentemente mais conveniente remeter tais valores a título de transferência de tecnologia que a título de lucros. Havia, portanto, a convicção de que os pagamentos por tecnologia, notadamente quanto em favor de

---

limites de dedutibilidade ou ao controle de preços de transferência dependerá, em última instância, da legislação de propriedade industrial, em uma aproximação com a regra do art. 50 da Lei n. 8.383/1991, que permite a dedutibilidade de certas despesas de royalties desde que o respectivo contrato seja averbado no Instituto Nacional da Propriedade Industrial”. DIAS JUNIOR, Antônio Augusto Souza. Intangíveis e Preços de Transferência: Vedações e Necessidades do Controle. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 07. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2020. p. 62. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-7-2020/intangiveis-e-precos-de-transferencia-vedacoes-e-necessidades-do-controle/>. Acesso em 20 de agosto de 2020.

<sup>95</sup> Art. 1º Divulgar a lista dos contratos de Serviços de Assistência Técnica e Científica que não são passíveis de registro, por não implicarem em transferência de tecnologia: (...) XVI. Distribuição de programa de computador (Software).

<sup>96</sup> LEONARDOS. Op. cit. (nota 29). p. 128.

empresa coligada ou do sócio controlador, eram uma forma de distribuição disfarçada de lucros”.<sup>97</sup>

Nesse cenário, foi editada a Lei nº 3.470/1958, que inaugurou as disposições relativas aos limites da dedutibilidade dos pagamentos de *royalties* para efeitos da apuração do imposto sobre o rendimento das pessoas jurídicas. Pouco mais tarde, em 1962, foi editada a Lei nº 4.131/1962, com a instituição da proibição de remessas por licenças de patentes ou marcas com relação aos pagamentos entre a subsidiária ou filial no Brasil e a matriz no exterior.

Posteriormente, foi editada a Lei nº 4.506/1964, que estabeleceu novas regras sobre o assunto, prevendo as condições e limites impostos à dedutibilidade fiscal de *royalties* e aos demais pagamentos relacionados a serviços que envolvessem transferência de tecnologia (transferência de *know-how*).

Com o passar do tempo, mais especificamente no final dos anos 1980, o Brasil iniciou um processo de abertura econômica. Assim, em 1991, foi publicada a Lei nº 8.383/1991, que em seu artigo 50 passou a permitir a dedutibilidade de *royalties* pagos por empresa brasileira à sua controladora no exterior, condicionando tal possibilidade ao registro dos referidos contratos perante o INPI e o Banco Central.

Também como parte do esforço de adequação do Brasil às práticas internacionais, em 1995 foi promulgada a Lei nº 9.249/1995 que, dentre outras medidas, extinguiu, com a redação de seu artigo 10<sup>98</sup>, o até então vigente regime da bitributação econômica, segundo o qual os

---

<sup>97</sup> No mesmo sentido histórico: “A legislação tributária aplicável à transferência de tecnologia no Brasil surgiu dentro do contexto de combate aos planejamentos tributários abusivos praticados por empresas estrangeiras através de contratos de licenciamento de marcas e patentes e de know-how celebrados entre controladora estrangeira e controlada brasileira. Em apertada síntese, pode-se destacar que o debate sobre o tema tem origem na fiscalização e estudo realizados no final da década de 50, sob a liderança de Noé Winkler, no exercício do cargo de Diretor do Imposto de Renda, que questionou o parco resultado apresentado por algumas empresas brasileiras que remetiam para suas controladoras no exterior valores consideravelmente baixos a título de lucros, se comparados a outros tipos de remessas para o exterior. Em alguns casos, percebeu-se que os royalties e remunerações de assistência técnica dedutíveis da base de cálculo do IRPJ se mostravam exageradamente maiores que os próprios lucros declarados por estas empresas e muitas vezes correspondiam a direitos que sequer existiam ou já tinham expirado. A ideia do planejamento implementado por contribuintes na época era deduzir integralmente tais despesas e manter os lucros apurados pela sociedade brasileira em proporção inferior a 30% do capital registrado, afastando a tributação do imposto de renda adicional sobre o lucro em relação ao capital e a posterior tributação dos dividendos ao exterior pelo IRRF15, ainda que a remessa dos royalties e remunerações de assistência técnica também fosse tributada pelo mesmo tributo”. SOARES, Romero Lobão, SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Instrução Normativa INPI N. 70/2017: Dedutibilidade e remessa de royalties para o exterior em face do novo posicionamento do Instituto Nacional da Propriedade Industrial, in Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 03- 2018. (nota 78). p. 133-134.

<sup>98</sup> “Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não

lucros e dividendos auferidos pela pessoa jurídica deveriam ser tributados tanto na empresa quanto pessoa dos seus sócios. Ao tratar das condições de dedutibilidade dos *royalties* e assistência técnica à luz de tal inovação legal, Schoueri explica que:

(...) 11.5.3.1 Com efeito, as normas acima reproduzidas são datadas de período anterior a 1995. Até aquele ano, vigia em nosso ordenamento o regime da bitributação econômica, pelo imposto de renda. De acordo com aquele regime, os lucros auferidos pela pessoa jurídica deveriam ser tributados tanto nessa quanto na pessoa de seus sócios. Dado que muitos contribuintes buscavam fugir dessa dupla incidência mediante pagamentos exagerados [de *royalties*], via-se o legislador tributário obrigado a limitar aqueles pagamentos, a fim de assegurar fosse o critério da bitributação jurídica alcançado plenamente. É em tal conceito que se encontrava a indedutibilidade de *royalties* e pagamentos por assistência técnica e assemelhados. Retomando a idéia de Tipke, reproduzida nas considerações propedêuticas deste estudo, poder-se-á dizer que, tendo o legislador optado pela bitributação econômica, o princípio da igualdade exigiria que em nenhum caso deixasse aquela bitributação de ocorrer, sob pena de alguns rendimentos serem bitributados e outros não.

11.5.3.2 O ano de 1995 marca, com a entrada em vigor do artigo 10 da lei 9.245/95, a renúncia, pelo legislador do imposto de renda, à opção pela bitributação econômica. A partir daí, os lucros distribuídos pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, deixavam de sofrer nova tributação. Pode-se dizer, a partir de então, que lucros que já foram tributados na pessoa jurídica não sofrem tributação da pessoa física. Ao mesmo tempo, pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a seus sócios são dedutíveis, sofrendo, outrossim, retenção na fonte. Tal, por exemplo, os casos dos juros sobre o capital próprio.<sup>99</sup>

Schoueri ainda ressalta que a alteração trazida pelo artigo 10 da Lei nº 9.249/1995 juntamente com a manutenção dos limites de dedutibilidade aos pagamentos de *royalties* pelos artigos 52 e 71 da Lei nº 4.506/1964 implica em tratamento não isonômico, já que a bitributação econômica, embora formalmente descontinuada pela alteração legislativa, continuou se verificando para alguns contribuintes, sobretudo para os importadores de intangíveis – que, na prática, é exatamente a situação ocasionada pelo posicionamento consolidado na jurisprudência administrativa determinando a indedutibilidade total das despesas com as licenças de distribuição de *software* – fato que Schoueri reputa como determinante para o reconhecimento da inconstitucionalidade do §9º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 (que retira os pagamentos de

---

ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior”.

<sup>99</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013. p. 373.

*royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada do alcance das regras e métodos brasileiros de preços de transferência)<sup>100</sup>. À mesma conclusão chegou Troianelli (2009), embora calcado na linha de argumentação quanto à desnecessidade superveniente dos limites de dedutibilidade dos *royalties* após a Lei nº 9.249/95, o que então demonstraria a inadequação da expressão “condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente”, constante do §9º do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996.<sup>101</sup>

Assim, o que se nota é que o contexto histórico-econômico no qual as normas que restringem a dedutibilidade dos pagamentos de *royalties* foram pensadas e implementadas já não mais corresponde à realidade e complexidade das transações de hoje em dia<sup>102</sup>.

E neste sentido, são as ponderações de Rocha e Soares, para quem:

(...) a proibição da dedutibilidade dos pagamentos de royalties para sócios, sejam pessoas físicas ou jurídicas, perdeu completamente a conexão com sua finalidade original. Não há mais justificativa para se combater a remessa de royalties com medida tão extrema como a indedutibilidade absoluta e integral.<sup>103</sup>

E tendo demonstrado a inadequação das regras que limitam a dedutibilidade dos *royalties* sob as perspectiva histórica e da falta de legalidade da sua aplicação aos casos concretos, a conclusão a que se chega é que, também pautado pela ótica da legalidade, a interpretação a ser empregada ao §9º do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 – “o disposto neste artigo não se aplica aos casos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente” – é a de que, se não estivermos diante das hipóteses às quais os limites de dedutibilidade de *royalties* se encaixem perfeitamente, tais pagamentos deveriam então se submeter aos limites de dedutibilidade determinados pela aplicação as regras de preços de

<sup>100</sup> “11.5.3.9 Inconstitucional, destarte, também o parágrafo 9º do artigo 18 da Lei 9.430/96, aplicando-se, portanto, à importação de intangíveis as mesmas regras e os mesmos métodos válidos para quaisquer outros bens, serviços e direitos, sempre com base no princípio arm’s length”. SCHOUERI. Op. cit (nota 99). p. 375.

<sup>101</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Preços de Transferência – Intangíveis, Acordos de Repartição de Custos e Serviços de Grupo. In: Luis Eduardo Schoueri (coord.). Tributos e Preços de Transferência, vol. 3. São Paulo: Dialética, 2009. p. 83-84.

<sup>102</sup> “É importante destacar que os percentuais de dedutibilidade ainda vigentes não refletem a prática de mercado mais recente na remuneração de diversas tecnologias licenciadas, que podem, inclusive, sofrer grandes variações conforme o seu segmento, como é o caso, por exemplo, das indústrias farmacêuticas e de TI (Tecnologia da Informação), que podem praticar royalties entre 15% e 20%, situação que fortalece ainda mais os argumentos a favor da sua inconstitucionalidade” SOARES e SIQUEIRA (nota 78). p. 136

<sup>103</sup> ROCHA; SOARES. Op. cit. (nota 27). p. 40.

transferência<sup>104</sup> <sup>105</sup> <sup>106</sup> aplicáveis a bens, serviços e direitos – como é o caso das licenças de distribuição de *software*, que, conforme demonstrado acima, não são alcançadas pelas restrições impostas pelo parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/1964<sup>107</sup>.

Dado que as autoridades fiscais não comungam de tal interpretação – pelo contrário, negam a dedutibilidade a qualquer *royalty*, mesmo que ele não se encaixe perfeitamente às normas que limitam sua dedutibilidade – é importante apresentar algumas considerações a respeito do histórico da regra prevista no §9º do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, até mesmo porque ela está no centro da proposta de alteração legislativa que será formalizada em capítulo mais adiante.

O Projeto de Lei nº 2.448/1996 foi encaminhado ao Congresso pelo Poder Executivo pela Mensagem nº 990, de 16.10.1996<sup>108</sup>. Os itens 12 a 14 da Exposição de Motivos nº 470, de 15 de outubro de 1996 abordaram as regras de preços de transferência, mas não trouxeram nenhum detalhe a respeito da redação do §9º do artigo 18, que, ao final, foi aprovado da forma em que proposto pelo Poder Executivo.

---

<sup>104</sup> “Adicionalmente, os contratos em referência devem ser registrados no Banco Central e submetidos à averbação no INPI. Note-se, no entanto, que o INPI é um órgão criado para proteger a propriedade e os direitos de propriedade, de forma que os contratos de licença de uso ou assistência técnica somente são averbados por aquele órgão quando seu objeto estiver no âmbito de sua proteção. Assim, contratos que não envolvem transferência de tecnologia não são elegíveis ao registro no INPI.

Nesse contexto as regras de preços de transferência passam a ser aplicadas. Vale dizer, somente estão desobrigados de cumprir as regras de preços de transferência os contratos que, registrados no INPI e Banco Central, submetem-se aos limites de dedutibilidade impostos pela legislação do imposto sobre a renda”. MALHEIRO, Eliete de Lima Ribeiro. Preços de Transferência – Intangíveis, Serviços e Cost-Sharing. In: Luis Eduardo Schoueri (coord.). Tributos e Preços de Transferência, vol. 3. São Paulo: Dialética, 2009. p. 61.

<sup>105</sup> “11.5.4 Nos demais casos de transações envolvendo bens intangíveis, e que não digam respeito a royalties e assistência técnica, ou, ainda envolvendo, se faltarem os requisitos de registro no INPI e no Banco Central, as regras brasileiras de preços de transferência são aplicáveis. (...)”. SCHOUERI, Op. Cit. (Nota 99). p. 375.

<sup>106</sup> “A posição que parece mais correta é a de que a Lei n. 9.430/1996 vinculou a exclusão do controle de preços de transferência à sujeição aos limites de dedutibilidade da Lei n. 4.506/1964. Desse modo, caso se entenda que determinado serviço de assistência técnica ou administrativa não se enquadra no conceito da Lei n. 4.506/1964, também não haverá subsunção à vedação presente no art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996, exigindo-se o controle de preços de transferência do serviço em questão”. DIAS JUNIOR, Op. cit. (nota 94). p.65

<sup>107</sup> “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 a 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. ROCHA; SOARES. Op. cit. (nota 27). p. 51.

<sup>108</sup> O dossiê digital do trâmite completo do PL 2.448/1996 encontra-se disponível em [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1132081&filename=Dossie+-PL+2448/1996](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1132081&filename=Dossie+-PL+2448/1996). Acesso em 7 de setembro de 2020.



Contudo, uma das discussões ocorridas durante o processo legislativo traz elementos interessantes, sobretudo quando examinamos a Emenda nº 11, apresentada pelo então deputado federal Aldo Rebelo, que previa redação totalmente modificada para o § 9º do artigo 18, a saber:

Não serão dedutíveis os royalties ou formas de pagamento e remessa relacionados com a produção ou venda da pessoa vinculada devidos em contratos de licença de direitos de propriedade intelectual ou de informações técnicas secretas ou confidenciais destinadas à produção de bens e serviços não protegidos por institutos de propriedade intelectual, decorrentes de contratos averbados ou registrados no Instituto nacional da Propriedade Industrial e registrados no Banco Central.<sup>109</sup>

Da confusa redação, é possível extrair a intenção de reestabelecer o cenário existente anteriormente à Lei nº 8.383/1991, com o aumento do escopo da restrição de dedutibilidade não só aos *royalties* descritos no artigo 71 da Lei nº 4.506/1964, mas também a contratos de licença de direitos de propriedade intelectual e informações técnicas secretas ou confidenciais destinadas à produção de bens e serviços não protegidos por institutos de propriedade intelectual. Ao justificar a proposta o deputado menciona que:

Esta disposição da Lei nº 8.883 vem provocando resultados econômicos e fiscais nefastos, facilmente reconhecidos nas estatísticas do nosso balanço de pagamentos. Não é sem motivo que as legislações fiscais cambiais dos países desenvolvidos inviabilizam os pagamentos de royalties entre empresas vinculadas, como, aliás, já praticou o Brasil desde a vigência da Lei nº 4.131/62 até a sua revogação pela Lei nº 8.383/91.

E após demonstrar o valor das remessas por tecnologia após a Lei nº 8.383/1991, o deputado afirma que “os números são eloquentes e falam por si. Esta perda de divisas corresponde a aproximadamente a 20 por cento do déficit estimado para a balança comercial brasileira este ano”, arrematando que:

A transferência de preços através de pagamentos de tecnologia é evidenciada por uma aceleração que, certamente, nenhuma outra fonte de saída de divisas sequer se aproxima. Além dos prejuízos à economia nacional, esta fuga de divisas ainda acarretam prejuízos ao erário via elisão fiscal.

---

<sup>109</sup> Vide páginas 245 e 246 do dossiê digital mencionado na nota 108.

Tal linha de argumentação se assemelha ao entendimento existente entre as autoridades nas décadas de 1970 e 1980, conforme ensina Leonardos<sup>110</sup>, e, portanto, já não coadunava com a realidade existente em 1996. Tal emenda acabou rejeitada, nos termos do parecer do Deputado Roberto Brant, relator designado pela Mesa em substituição à Comissão de Finanças e Tributação:

Sr. Presidente, Srs. Deputados, no Brasil, a legislação sobre royalties estabelece um limite de 5% como o máximo para a dedutibilidade dos pagamentos de royalties enviados ao exterior como abatimento para apuração do lucro real. Na verdade, a alíquota de 5% é o teto máximo. Uma portaria do Ministro da Fazenda escalona essas alíquotas, podendo ser 1 % em certas atividades, 2 ou 3% em outras etc.

Quero esclarecer a V.Exas. que o Brasil é o único país do mundo que desempenha um papel relevante na economia internacional e que estabelece limites para o pagamento de royalties. Sabemos que cada vez mais o componente tecnológico e invisível dos bens de serviços passa a ser muito mais importante do que os próprios componentes materiais.

A tendência é uma pressão do aumento dos preços da transferência tecnológica. O Brasil está se abrindo para o exterior, querendo incorporar, cada vez mais, tecnologia mais adequada, moderna e apropriada. Então, esse dispositivo impede a dedução. Hoje somos o único país do mundo que limita a dedução. Logo, essa emenda pretende que não se faça dedução de nenhuma espécie.

Quero dar a V.Exas. um depoimento. Tenho sido procurado todos esses dias por representantes de empresas multinacionais operantes no Brasil. Todos vieram verberar contra a legislação atual do Brasil, que consideram extremamente impositiva e prejudicial aos interesses de longo prazo no País, na ótica deles. A própria Receita Federal admite que a legislação brasileira é muito restritiva, muito mais restritiva do que a dos nossos parceiros do MERCOSUL, uma vez que na Argentina, no Uruguai e no Paraguai não há nenhum limite.

Portanto, acho que deveremos permanecer com os limites existentes. Caso contrário, criaremos um obstáculo grave ao desenvolvimento tecnológico deste País. Concluindo, meu parecer é pela rejeição da Emenda nº 11.<sup>111</sup>

---

<sup>110</sup> “Durante as décadas de 1970 e 1980, portanto, os superávits na balança de pagamentos eram elementos básicos de sustentação da política econômica, tendo em vista a necessidade de acumular divisas para fazer face das importações consideradas indispensáveis (notadamente de petróleo, que chegou a representar 50% das importações anuais) e ao pagamento do serviço da dívida externa. Conforme já se viu acima, havia no governo a crença de que os pagamentos por tecnologia eram meros artifícios de fraudes cambiais e fiscais; tais pagamentos eram desnecessários e, portanto, deveriam ser restringidos ao máximo. (...) Não é de espantar, portanto, que dentro desse cenário político e econômico, o INPI alardeasse como vitórias as significativas reduções das remessas por tecnologia a partir de 1975”. LEONARDOS. Op. cit. (nota 29). p. 132.

<sup>111</sup> Vide página 428 do dossiê digital mencionado na nota 108.

Ao mesmo tempo em que menciona a posição única do Brasil no que diz respeito aos limites de dedutibilidade, o parecer acima também trata da abertura do país ao exterior e da tendência de se incorporar cada vez mais tecnologia. E após relatar as críticas reverberadas por representantes das multinacionais a respeito de tais limites, concluiu por sua manutenção, em razão da inadequação da proposta prevista pela Emenda nº 11, que significaria o retrocesso ao regime de ineditibilidade total que havia sido superado pela Lei nº 8.383/1991.

O debate indica que o racional do projeto não era aumentar o rigor das regras que limitam a dedutibilidade dos *royalties*. E embora não seja uma inferência direta extraída do trâmite legislativo, o que o cenário sugere é que ao mesmo tempo em que a instituição das regras de preços de transferência era uma inovação que buscava alinhar o Brasil às práticas internacionais, dado que os artigos 52 e 71 da Lei nº 4.506/1964 já regulavam os limites de dedutibilidade aos pagamentos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, a opção do legislador (que, neste caso específico, seguiu o projeto encaminhado pelo Executivo) foi deixar tais transações fora do escopo das novas regras para garantir a praticabilidade almejada pelo legislador e que até hoje é reconhecida como um dos méritos das regras brasileiras de preços de transferência.

Contudo, o que o legislador não conseguiu prever naquele momento é que tal opção – ainda que tenha prevalecido sobre a proposta da Emenda nº 11, que colocaria os contratos de licença de direitos de propriedade intelectual no rol das transações cujos pagamentos ao exterior seriam ineditíveis por expressa previsão legal – deixaria espaço para situações como a que são objeto do presente estudo, em que a dedutibilidade de despesas absolutamente essenciais à consecução das atividades de subsidiárias brasileiras que cuidam de distribuir *software* no mercado nacional tem que se sujeitar a discussões administrativas e judiciais pautadas em questões marcadas pela falta de segurança jurídica, questão que abordaremos no próximo capítulo.

## 5. A INSEGURANÇA JURÍDICA OCASIONADA PELA DISCUSSÃO DA DEDUTIBILIDADE DA LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE *SOFTWARE*

Do exposto até agora, destacamos as seguintes premissas, que serão a base fática das considerações a respeito da falta de segurança jurídica que a situação gera para os contribuintes que se dedicam à atividade de distribuição, no mercado nacional, de *software* desenvolvido no exterior.

- **Premissa 1:** de acordo com o modelo de negócio de distribuição de *software* (que decorre da dinâmica dos grupos multinacionais de desenvolvimento de *software*), não há distribuição nos mercados locais sem que haja a concessão de licenças de distribuição/comercialização às subsidiárias locais. Assim, as remessas pelo pagamento das licenças de comercialização são indispensáveis para a consecução do objeto social das subsidiárias brasileiras dos grupos multinacionais de desenvolvimento de *software*.
- **Premissa 2:** A análise empregada pelas autoridades fiscais a respeito da dedutibilidade tomada pelas subsidiárias brasileiras com as despesas decorrentes das licenças de comercialização de *software* passou ao largo dos critérios de necessidade, usualidade e normalidade – definidos pelo artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 como norteadores da dedutibilidade de despesas para fins de apuração do lucro tributável pelo IRPJ, inclusive para as despesas com *royalties*, conforme determina a alínea “a” do artigo 71 da referida lei – e se apegou às regras específicas que limitam a dedutibilidade dos *royalties* (previstas no artigo 71, § único da Lei nº 4.506/1964).
- **Premissa 3:** com isso, a questão da dedutibilidade das licenças de distribuição de *software* deixou de ser um fator previsível para as subsidiárias brasileiras e passou a depender da maneira como a fiscalização e o CARF interpreta (i) o modelo de negócios em questão, (ii) a natureza das remessas pela licença de distribuição de *software* e, principalmente, (iii) o escopo e alcance das regras limitadoras da dedutibilidade de *royalties* previstas no artigo 71, § único da Lei 4.506/1964.

- **Premissa 4:** Da análise dos 15 casos julgados pelo CARF que tratam da questão da dedutibilidade das despesas de comercialização de *software* (vide Anexo II), o que se nota é que por muito tempo a jurisprudência administrativa se inclinou pela inaplicabilidade das regras limitadoras da dedutibilidade de *royalties* previstas no artigo 71, § único da Lei nº 4.506/1964 (com o consequente reconhecimento da dedutibilidade integral dos valores), sendo que em 2007 foi proferido o primeiro acórdão em sentido oposto, tendo culminado com a consolidação do entendimento, pela CSRF, em 2017, no sentido da total indedutibilidade das despesas. Não há linearidade no movimento, pois mesmo após 2007 o CARF continuou proferindo decisões pela dedutibilidade total das despesas, o que também ocorreu mesmo após a consolidação da posição da CSRF.

Começando pela mudança de posicionamento da jurisprudência, tratou-se de uma mudança dos critérios jurídicos adotados nos julgamentos dos casos, e não propriamente uma mudança no critério jurídico nos lançamentos efetuados pelas autoridades fiscais<sup>112</sup>, o que, a teor do artigo 146 do Código Tributário Nacional, não pode alcançar o lançamento já realizado, mas apenas lançamentos posteriores<sup>113</sup>. A bem da verdade, pode-se afirmar que a posição das autoridades fiscais em relação aos lançamentos nos quais se discute a glosa da dedutibilidade das despesas com as licenças de distribuição sempre se manteve constante e não variou ao longo do tempo, ao contrário da jurisprudência administrativa que foi sendo paulatinamente construída como resultado das discussões que decorreram de tais lançamentos fiscais.

---

<sup>112</sup> “Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado”. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário Machado, São Paulo, Malheiros, 27ª edição, 2006. p. 193

<sup>113</sup> “As situações jurisprudenciais consolidadas, pois, são situações protegidas pela confiança criada pelos tribunais. A melhor solução para a compatibilização entre a surpreendente alteração de jurisprudência e a segurança jurídica, que causará menos danos não só aos particulares, como também ao Estado de Direito e ao ordenamento jurídico, é aquela que confere à nova jurisprudência efeitos prospectivos para garantir os atos, posições, negócios e operações já realizadas sob a égide da jurisprudência anterior. Assim, uma alteração danosa de jurisprudência poderia, por respeito à segurança jurídica como confiança legítima, atingir fatos posteriores à reviravolta das decisões; seus efeitos, pois, devem ser *ex nunc*”. RIVAS DE SIMONE, Diego Caldas. Segurança Jurídica e Tributação: da certeza do direito à proteção legítima do contribuinte. São Paulo, Quartier Latin, 2011. p. 227.

E se não é possível se cogitar na imutabilidade da jurisprudência<sup>114</sup>, ao mesmo tempo é certo afirmar que a jurisprudência, embora não seja formalmente uma fonte do direito nos países em que vigora o sistema da *civil law* (como é o caso do Brasil), atua como:

(...) mecanismo estabilizador e interpretativo, estabelecendo critérios, colmatando lacunas e adaptando o sentido das fontes formais à dinâmica dos fatos sociais. Dizendo reiteradamente o direito, pois, a jurisprudência faz chegar às pessoas o verdadeiro significado, conteúdo e alcance das normas jurídicas.<sup>115</sup>

Assim, o conteúdo emanado pela jurisprudência funciona como elemento preditivo e norteador de como as situações fáticas serão enxergadas aos olhos dos tribunais e, portanto, é importante para que as pessoas (neste caso, os contribuintes) pautem suas condutas e negócios<sup>116</sup>.

Neste aspecto, é importante também lembrar que desde a Emenda Constitucional nº 45/2004 (que, entre outras medidas da chamada Reforma do Judiciário, inaugurou os institutos da repercussão geral, dos recursos repetitivos e a súmula vinculante) tem se criado no Brasil uma cultura de respeito aos precedentes, que ganhou ainda mais força após a promulgação do novo Código de Processo de Civil pela Lei nº 13.105/2015, e seu sistema de precedentes vinculantes. Interessante notar que essa lógica de preocupação com estabilidade e coerência da jurisprudência também se verifica no âmbito do CARF, na medida em que o artigo 62 de seu Regimento Interno<sup>117</sup> determina a aplicação obrigatória das decisões definitivas os conselheiros

---

<sup>114</sup> “Desde logo, é importante esclarecer que aqui não se defende o engessamento ou a imutabilidade da jurisprudência, visto que a atividade judicial, pela sua própria natureza, constitui atividade dinâmica que permite elevado grau de adaptação aos novos fatos sociais e a evolução de teorias e concepções adotadas pelo desenvolvimento da Ciência do Direito” RIVAS DE SIMONE. Op. cit. (nota 113). p. 219-220.

<sup>115</sup> RIVAS DE SIMONE, Op. Cit. (nota 113). p. 220.

<sup>116</sup> “A jurisprudência consolidada garante a certeza e previsibilidade do direito e, portanto, evita posteriores oscilações e discussões no que se refere à interpretação da lei. Os cidadãos baseiam as suas opções não apenas nos textos legais vigentes, mas, também, na tendência dos precedentes dos tribunais, que proporcionam àqueles, na medida do possível, o conhecimento de seus respectivos direitos. [...] Ao preservar a estabilidade, aplicando o precedente nas situações sucessivas análogas, os tribunais contribuem, a um só tempo, para a certeza jurídica e para a proteção da confiança na escolha do caminho trilhado pela decisão judicial”. CRUZ e TUCCI, José Rogério. Precedente judicial como fonte do direito. São Paulo, RT, 2004. p. 296 e 298, conforme citado por RIVAS DE SIMONE, Op. cit. (nota 113). p. 220-221.

<sup>117</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento

devem necessariamente aplicar as decisões definitivas proferidas em sede de repercussão geral e de recursos repetitivos.

Tomando-se como premissa a importância da jurisprudência como garantia de certeza e previsibilidade do direito, a modificação de um posicionamento jurisprudencial deveria se justificar mediante a alteração dos elementos que nortearam a fixação do entendimento consolidado, como por exemplo, uma nova lei dispondo de maneira diferente sobre um determinado direito ou mesmo uma nova teoria do direito.

Ocorre que nenhum desses elementos se verificou no iter da concretização do “*change of heart*” da jurisprudência do CARF no tocante à dedutibilidade das licenças de comercialização de *software*. Não houve mudanças significativas no modelo de negócios de distribuição de *software* das quais pudesse decorrer alteração da natureza legal dos pagamentos feitos ao exterior e tampouco houve alteração nos termos da legislação que fundamenta o posicionamento pela indedutibilidade (que, como já demonstrado, é a mesma desde a década de 1960).

Se a ausência de tais modificações dificulta a compreensão dos motivos que levaram à alteração do posicionamento do CARF, nos parece que o fato da legislação em questão não se adequar perfeitamente às licenças de distribuição de *software* pode ter contribuído para essa oscilação, dado que a imprecisão ou falta de determinação das normas positivadas é causadora de insegurança jurídica:

Note-se, ainda, que a segurança jurídica como certeza do Direito requer a precisão ou determinação das normas positivadas, conformando-se os atos normativos, material e formalmente, em termos linguísticos claros, compreensíveis e não contraditórios. J.J. Gomes Canotilho se refere a esta esfera da segurança jurídica como o “princípio da precisão ou

---

realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

determinabilidade dos atos normativos”, a exigir (a) clareza das normas legais, já que da interpretação de uma lei obscura ou contraditória pode não ser possível obter um sentido inequívoco capaz de alicerçar uma solução jurídica para um caso concreto; e (b) densidade suficiente na regulamentação legal.

Corroborando o entendimento do constitucionalista português em relação a este último ponto (densidade suficiente), Tércio Sampaio Ferraz Jr. se refere à necessidade de tipificação (que, como dissemos, está presente no campo tributário em face do princípio da estrita legalidade) satisfeita quando o legislador não relega a regulação dos comportamentos à análise concreta pelo aplicador em cada um dos casos concretos, mas estabelece na norma a regulação de uma ação-tipo, de modo que nela caibam todas as ações concretas.<sup>118</sup>

A ausência de “termos linguísticos claros, compreensíveis e não contraditórios” em relação à situação decorre do fato do § 9º do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 ter excluído a aplicação dos métodos de determinação dos limites de dedutibilidade de custos, despesas e encargos previstos nas regras de preços de transferência aos “casos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente”, o que remeteu a discussão aos termos do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/1964 – cujas disposições não se adequam perfeitamente às licenças de distribuição de *software*, o que, por sua vez, gera a discussão a respeito da falta de tipicidade dos lançamentos tributários mantidos com base na jurisprudência consolidada pelo CARF sobre a indedutibilidade total das despesas em questão, conforme demonstrado no Capítulo 4.

Diante desse cenário, as empresas que se dedicam à atividade de distribuição, no mercado nacional, de *software* desenvolvido no exterior se vem num cenário de incerteza e falta de previsibilidade em relação à dedutibilidade da principal e maior despesa incorrida com suas operações (sem a qual, frise-se, sequer seria possível distribuir o *software*), em clara afronta à segurança jurídica<sup>119 120</sup>.

---

<sup>118</sup> RIVAS DE SIMONE. Op. Cit. (nota 113). p. 83-84.

<sup>119</sup> “O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsavelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção à confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexcionada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com os componentes subjetivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos actos”. (CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, Almedina, Coimbra, 2002. p. 256).

<sup>120</sup> Com efeito, a livre iniciativa exerce-se através de planos económicos elaborados pelos empresários para um



Tal falta de previsibilidade se faz ainda mais visível quando se examina as decisões proferidas pelo CARF (conforme constam da tabela no Anexo II) e se verifica que uma mesma empresa que teve as despesas com as licenças de distribuição reconhecidas como dedutíveis em um processo administrativo, em outro processo administrativo, que examinou a mesma relação contratual em relação a remessas feitas em anos calendários posteriores, teve a decisão final pela indedutibilidade total. Não é necessário nenhum esforço interpretativo para se concluir que uma situação dessas é absolutamente irrazoável e não deveria acontecer na prática.

Afinal de contas, é natural supor que a decisão, por parte dos grupos multinacionais da indústria de *software*, de estabelecer suas operações de distribuição no mercado nacional através da criação de filiais ou subsidiárias brasileiras tenha se pautado em projeções mercadológicas e financeiras (rentabilidade, lucratividade etc.) e também no então vigente panorama jurídico, sobretudo o tributário, que pudesse impactar as operações após a implementação, em nível local, do modelo de negócio que lhes é peculiar no mundo inteiro.

E, à época do estabelecimento de tais filiais/subsidiárias brasileiras (há mais de 20 anos) não era possível prever que a discussão ora em pauta pudesse surgir. Aliás, por um bom tempo após o estabelecimento das operações locais, a discussão sequer estava mapeada como possível contingência, já que, como visto, a jurisprudência administrativa indicava um cenário favorável – quanto à dedutibilidade das despesas incorridas com a licença de comercialização do *software*.

Assim, em vista do exposto no presente capítulo, temos que a situação objeto do estudo configura uma afronta à previsibilidade (ou certeza) tributária, como corolário da segurança jurídica.

E de acordo com o relatório preparado conjuntamente pela OCDE e pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) a respeito do assunto<sup>121</sup>, a previsibilidade tributária diz respeito à criação e manutenção de estruturas de regulação e política fiscal estáveis para a administração

---

dado período e nos quais se realizou uma previsão, mais ou menos empírica, dos custos de produção, do volume de investimentos adequados à obtenção de dado produto e da capacidade de absorção do mercado. Tal previsão não pode deixar de assentar na presunção de um mínimo de condições de estabilidade, dentro do que a normal margem de riscos e incertezas razoavelmente comporte para o horizonte de planejamento a que respeita. O planejamento empresarial, porque a iniciativa privada se concretiza, supõe assim uma possibilidade de previsão objetiva e esta exige, por seu turno, uma segurança quanto aos elementos que a afetem. (XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 44).

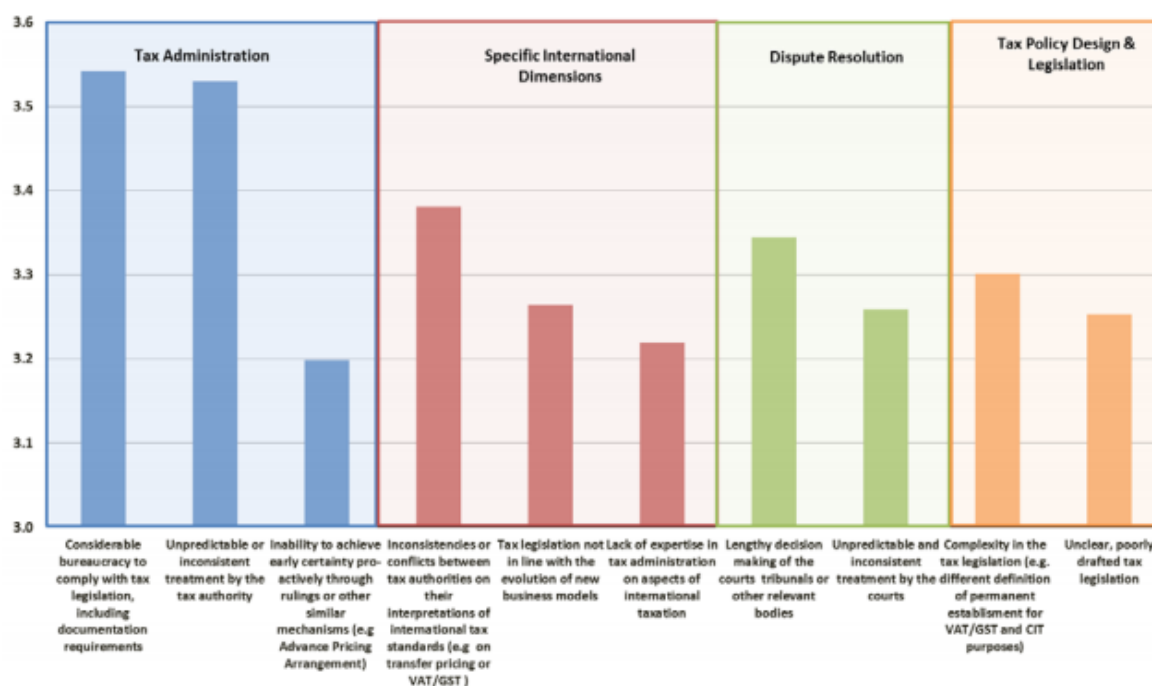
<sup>121</sup> OCDE. *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. 2017*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>. Acesso em: 25 de outubro de 2019.

tributária e os contribuintes (com reflexos positivos também para o *compliance* fiscal). Tem por objetivo, portanto, a estabilização de expectativas de ambos os lados da relação.

O debate a respeito da previsibilidade tributária tem ganhado importância no cenário internacional. Após a implementação do Projeto BEPS, o tema da previsibilidade, a pedido dos líderes do G20, virou objeto de estudo e do relatório conjunto da OCDE e do FMI mencionado logo acima, pois há um aparente consenso de que esforços para aumentar a previsibilidade tributária podem trazer reflexos positivos ao comércio, investimento e crescimento econômico.

Diante desse cenário, é interessante verificar o gráfico reproduzido abaixo (e contido no relatório elaborado pela OCDE/FMI em 2017 sobre incerteza tributária), com a indicação das 10 principais fontes de incerteza tributária<sup>122</sup>:

**Figure 5. Top 10 sources of tax uncertainty across four dimensions\***



Curioso notar que 5 dentre as 10 fontes indicadas no estudo internacional – a saber, tratamento inconsistente e imprevisível conferido pelas autoridades tributárias, inconsistências ou conflitos na interpretação de padrões tributários internacionais (como as regras de preços de

<sup>122</sup> Vide nota 121, p. 32.

transferência, por exemplo), legislação tributária inadequada à evolução dos novos modelos de negócios, tratamento inconsistente e imprevisível conferido pelos tribunais e a morosidade no processo de solução de conflitos – são elementos integrantes da situação em exame.

Por fim, é importante também pontuar que, como decorrência do esgotamento da discussão na esfera administrativa, as empresas brasileiras diretamente atingidas pela situação objeto deste estudo estão já começaram a judicializar tais discussões – o que também é verdade em relação ao Fisco, com a propositura de Execuções Fiscais<sup>123</sup>.

E daí surgem vários outros fatores de incerteza próprios ao sistema judiciário brasileiro, como, por exemplo, a ausência de varas especializadas para lidar com matérias tão técnicas quanto a que ora se discute; os altos custos de se litigar no Brasil – aí incluídos os valores para a prestação de garantias em montantes tão elevados quando os que decorrem da presente discussão – e, por fim, a possibilidade de, após diversos anos de manutenção de tal processo, um desfecho judicial desfavorável, mesmo a despeito da clara inadequação da legislação nacional para tratar da matéria objeto de tais lides.

Como exemplo recente e vivo da demora que uma causa tributária pode levar até ser definitivamente julgada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), temos a discussão sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Doutrinadores nacionais tem se manifestado sobre esse caso como forma de demonstrar que a demora excessiva na resolução do litígio é um forte elemento de insegurança jurídica, notadamente pela maneira inconclusiva que a matéria acabou sendo julgada pelo STF, o que, ao invés de trazer o encerramento do litígio, abriu margem para várias outras frentes de disputa entre contribuintes e o Fisco Federal<sup>124</sup>.

Há também que se ressaltar que a temática da dedutibilidade do direito de comercialização de *software* não é o único dos entraves tributários a serem resolvidos em relação às transações envolvendo *software*, sendo certo que a tributação indireta sobre

---

<sup>123</sup> Os números dos processos existentes em relação ao assunto que foram identificados até o momento são os seguintes: (i) Ação Ordinária nº 1004826-42.2018.4.01.3400 – 1ª Vara SJDF; (ii) Ação Ordinária nº 5015478-44.2018.4.03.6100 – 13ª Vara SJSP; (iii) Ação Ordinária nº 5004063-30.2019.4.03.6100 – 1ª Vara SJSP; (iv) Execução Fiscal nº 5016359-32.2019.4.03.6182 - 11ª Vara de Execuções Fiscais SJSP; (v) Embargos à Execução Fiscal nº 5019524-87.2019.4.03.6182 - 11ª Vara de Execuções Fiscais SJSP.

<sup>124</sup> Neste sentido, confira-se artigos de Tathiane Piscitelli publicados no Valor Econômico: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/11/icms-na-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins-e-a-indefinicao-do-supremo.ghtml>. (Publicação em 1 de novembro de 2019. Acesso em 17 de dezembro de 2019) e <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/11/suprema-negligencia.ghtml> (Publicação em 29 de novembro de 2019. Acesso em 17 de dezembro de 2019).

transações da economia digital (com a dicotomia entre ISS x ICMS) é outra grande questão que tem sido alvo de críticas da doutrina<sup>125</sup>.

Ademais, a questão da dicotomia entre a incidência do ISS x ICMS transcende as operações com bens digitais e está relacionada ao debate a respeito da simplificação do sistema tributário, o que no caso brasileiro, se traduz na tentativa de criação de um IVA de caráter nacional, que, não por acaso, é o cerne de alguns dos projetos de reforma tributária que atualmente tramitam no Congresso Nacional.

A esse respeito, e em que pese o assunto não ser o objeto específico do presente estudo, vale notar que atualmente há uma série de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) pendentes de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal<sup>126</sup> que tratam, sob vários aspectos distintos, da discussão sobre a incidência de ISS ou ICMS em operações envolvendo *software*.

Dentre estas, destacamos a ADI 1.945, na qual se discute a constitucionalidade da Lei nº 7.098/98 do Estado do Mato Grosso, que determinava a incidência do ICMS sobre a transferência de *software* via *download*. E há na doutrina posicionamento que defenda – de forma acertada, a nosso ver – que a discussão envolvendo a tributação sobre operações de *software*, justamente por envolver tantas nuances e rápidas evoluções da tecnologia, deveria ser julgada de forma conjunta, e não isoladamente em cada uma de tais ações<sup>127</sup>, o que parece ter repercutido, dado que as ADINs 1.945 e 5659 foram efetivamente julgadas em conjunto pelo STF, com a decisão pela inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre tais tipos de transação,.

Mesmo que definição a respeito da inconstitucionalidade da incidência de ICMS represente um avanço em termos de previsibilidade para o setor - o que também se denota da modulação de efeitos aplicada ao referido julgamento, em que várias hipóteses fáticas foram contempladas e se buscou assegurar os direitos daqueles que haviam ingressado com medidas

---

<sup>125</sup> “Precisamos levar a sério o debate sobre a adequação do sistema tributário brasileiro às diretrizes internacionais para a tributação da economia digital. A estabilidade de nosso sistema jurídico ainda é muito baixa e estamos ainda muito distantes de atender às orientações mais gerais da OCDE. O Brasil não pode correr o risco de acabar marginalizado na economia global”. PISCITELLI, Tathiane. O Brasil está preparado para boas práticas tributárias da era digital? Valor Econômico. 04.02.2019. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/6101173/o-brasil-esta-preparado-para-boas-praticas-tributarias-da-era-digita>. Acesso em 3 de novembro de 2019.

<sup>126</sup> Nomeadamente, as ADIs nºs 1.945, 5.659, 5.576 e 5.958.

<sup>127</sup> ARCHANJO, Carolina Rodrigues, ALVARENGA, Christiane Alves, GOMES, Daniel de Paiva, LARA, Daniela Silveira, FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros e PISCITELLI, Tathiane. In: “Impactos do julgamento da ADI nº 1.945 na tributação do *software*”. Disponível em [www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/impactos-do-julgamento-da-adi-no-1-945-na-tributacao-do-software-28062020](http://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/impactos-do-julgamento-da-adi-no-1-945-na-tributacao-do-software-28062020). Acesso em 20 de julho de 2020.

judiciais, ao mesmo tempo em que se buscou limitar a repetição de indébito apenas às situações comprovadas de bitributação -, isso não retira do caso sobre o qual nos debruçamos o caráter de exemplo de incerteza tributária/insegurança jurídica.

E justamente por reputar que tal insegurança deve ser combatida, entendemos que está então posto o cenário de necessidade de alteração legislativa em relação ao assunto, como forma de garantir previsibilidade às operações nacionais da indústria de *software*, posto que não razoável que um mercado tão grande e que atende à crescente demanda interna de vários setores da economia nacional por *software* desenvolvido no exterior (conforme demonstrado no Capítulo 2 acima) continue operando sob a sombra desse cenário de incerteza.

Porém, antes da apresentação da proposta de alteração legislativa, o próximo capítulo tratará de como os intangíveis – dentre os quais se incluem as licenças de distribuição de *software* – são tratados em outras jurisdições e a atual discussão a respeito da adoção, pelo Brasil, do modelo preconizado pela OCDE para as regras de preços de transferência.

## 6. OS INTANGÍVEIS E AS DISCUSSÕES SOBRE A ADOÇÃO PELO BRASIL DO MODELO OCDE

Como visto, no plano estritamente nacional, a discussão sobre a dedutibilidade das licenças de comercialização de *software* está pautada na inadequação das regras que limitam a dedutibilidade dos *royalties*, seja sob a ótica da legalidade (já que o conteúdo normativo de tais regras não alcança as licenças em questão), seja sob a perspectiva histórica (dado que tais regras foram inicialmente editadas na década de 1950, quando a preocupação do legislador era coibir a distribuição de lucros disfarçada de pagamentos de *royalties*), seja sob a falta de certeza/insegurança das empresas que distribuem *software* estrangeiro no mercado nacional a respeito da capacidade de deduzir, na apuração do lucro real, a principal despesa de sua operação, sem a qual a existência da subsidiária brasileira sequer faria sentido.

E se a posição pela indedutibilidade total não é razoável (pelos motivos sintetizados acima e também por representar um efeito confiscatório sobre o patrimônio das empresas brasileiras que comercializam o *software* estrangeiro), a posição pela dedutibilidade total de tais despesas também não faz sentido, lembrando que a nosso ver a interpretação mais adequada das normas em questão leva à conclusão que a licença de comercialização de *software* não é alcançada pelas regras que limitam a dedutibilidade dos *royalties*, e está sujeita às regras brasileiras de preços de transferência, a despeito da exceção veiculada no § 9º do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996.

Aliás, a maneira pela qual a legislação fiscal brasileira regulamenta os *royalties* é, nas palavras de Sergio André Rocha, uma dentre um conjunto de regulamentações brasileiras anti-BEPS, no sentido de que tal regramento dificulta a erosão da base tributária brasileira e a transferência de lucros a partir do Brasil<sup>128</sup>, afirmação que se mostra verdadeira quando

---

<sup>128</sup> “Com todos esses mecanismos “anti-BEPS” em vigor, é justo afirmar que o Brasil tem um grande conjunto interno de regras que neutralizam a “BEPS”, e que pouco pode ser feito para reforçá-las. Talvez a maior falha no sistema brasileiro seja o fato de que ele está desconectado dos outros países. Em outras palavras, o Brasil tem uma vasta regulamentação doméstica anti-BEPS, mas fica aquém em termos de coordenação com outros países. Além disso, por vezes as próprias regulamentações domésticas “anti-BEPS” dão espaço para o planejamento fiscal “agressivo”. Um exemplo é o caso das regras de preço de transferência do Brasil. O uso extensivo de margens de lucro fixas pode ser utilizado para fins de planejamento tributário quando essas margens são menores do que o preço real de mercado.<sup>461</sup> Este tipo de situação gera um caso de planejamento tributário “agressivo”, mas não abusivo – ver item 4.2.2.

Não obstante, não estamos argumentando que o sistema “anti-BEPS” do Brasil é perfeito. O que se está sustentando é que ele é suficientemente extenso e eficiente para não fazer da luta contra a “BEPS” uma prioridade para o País no campo da otimização da arrecadação tributária.” ROCHA, Sergio Andre, 2017. Op. Cit. (nota 31). p. 210-212.

lembramos que a negativa de dedutibilidade dos pagamentos de licença de comercialização de *software* ocasiona, na prática, a dupla tributação econômica da renda – que é tributada integralmente no Brasil, sem dedução da despesa que possibilitou a sua obtenção, e também nas jurisdições onde estão localizadas as matrizes dos grupos multinacionais de *software* que recebem os pagamentos de tais licenças.

Assim, e dado que os pagamentos internacionais de *royalties* (e intangíveis como um todo) estão no centro dos debates de tributação internacional, temos posto o cenário de necessidade de alteração das regras brasileiras que tratam dos *royalties*, conforme apontam Rocha e Soares:

É lógico que o controle dos pagamentos internacionais de royalties está no centro dos debates sobre o controle do planejamento tributário internacional agressivo, principalmente no mundo pós-BEPS. Contudo, regras de indedutibilidade absoluta ou de restrições estatutárias baseadas em critérios de mais meio século atrás certamente não são a maneira mais razoável de se tratar a matéria. (...)

Este debate ainda requer aprofundamento técnico no Brasil, tendo em vista as enormes dificuldades enfrentadas pela OCDE na avaliação do valor dos intangíveis e na definição da melhor prática entre transações envolvendo intangíveis realizadas entre partes relacionadas. Nada obstante, temos convicção de que as regras brasileiras atuais têm que ser revistas.<sup>129</sup>

Essa necessidade de modificação da legislação brasileira é reconhecida pelas próprias autoridade fiscais há algum tempo, como pontuam Duque Estrada e Varela<sup>130</sup> ao comentar

---

<sup>129</sup> ROCHA; SOARES. Op. Cit. (nota 27). p. 40/41.

<sup>130</sup> “Inclusive, na abertura do evento TP Minds Brasil 2018, o secretário da Coordenação Tributária Internacional da Receita Federal do Brasil, Daniel Teixeira Prates, apresentou algumas propostas que estão sendo discutidas para alteração das atuais regras brasileiras de preços de transferência, a fim de aproximá-las aos guidelines da OCDE. Dentre as propostas apresentadas, destacamos:

- i. a alteração do conceito de pessoa vinculadas, provavelmente para exclusão da figura do distribuidor/agente exclusivo;
- ii. a sujeição de novas transações às regras de preços de transferência, tais como as que envolvem o pagamento de royalties, uma vez que o limite de dedutibilidade de até 5%, previsto na Portaria MF nº 436/1958 não é realista;
- iii. eliminar a possibilidade de o contribuinte escolher o método, passando a ser indicado pelas autoridades fiscais o método mais apropriado para cada tipo de transação, com a prevalência do método de comparáveis, assim como ocorre no âmbito da OCDE;
- iv. eliminar a existência de métodos distintos entre importação e exportação;
- v. permitir a análise de transações em conjunto; e
- vi. por fim, a manutenção dos métodos em margens fixas, desde que seja possível sua adoção.

Adicionalmente, o secretário informou da criação de um grupo de estudos que analisa a possibilidade de instituição de novos percentuais aos métodos de margens fixas existentes, para com isso evitar dupla tributação da renda”. DUQUE ESTRADA, Daniela, VARELA, Patrícia. O futuro da tributação dos Royalties no Brasil e a Aplicação

apresentação do então Secretário da Coordenação Tributária Internacional da Receita Federal do Brasil, Daniel Teixeira Prates, na abertura do evento *TP Minds Brazil*, quando foi mencionada a existência de propostas então em discussão para alteração das regras brasileiras de preços de transferência, dentre elas a sujeição de novas transações às regras de preços de transferência, tais como as que envolvem o pagamento de *royalties*.

E a discussão a respeito de tal alteração legislativa se intensificou a partir do Projeto Conjunto de Preços de Transferência da OCDE-Brasil – lançado em fevereiro de 2018 como decorrência do pedido formalizado pelo Brasil, em maio de 2017, para ser aceito como membro da OCDE<sup>131</sup> –, e do conteúdo da Declaração Conjunta sobre o Projeto de Preços de Transferência da OCDE-Brasil, de 11 de julho de 2019, que, dentre vários elementos, identificou como deficiências do sistema brasileiro de preços de transferência a ausência de considerações especiais para transações envolvendo o uso ou transferência de intangíveis, como é o caso das licenças de distribuição de *software*.<sup>132</sup>

O Relatório elaborado conjuntamente pela OCDE e pela RFB (denominado *Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard*) e publicado em dezembro de 2019<sup>133</sup>, dedica um capítulo inteiro (capítulo 6) à questão dos intangíveis e ao *gap* existente entre a legislação nacional que regula a dedutibilidade dos *royalties* e o padrão preconizado pela OCDE no tocante ao controle de preços de transferência em transações com intangíveis. Interessante notar que o Relatório menciona que a aplicação da legislação fiscal brasileira que

---

das Regras de Preços de Transferência. In: SAUNDERS, Ana Paula; CAVALCANTI PEPE, Flávia; AKIE UTUMI, Ana Claudia. Estudos de Tributação Internacional. Edição Especial. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 397.

<sup>131</sup> Disponível em: <http://www.casacivil.gov.br/brasil-ocde/brasil-na-ocde/pedido-de-acessao/carta-brasileira-de-pedido-de-acessao-a-ocde.pdf/view>. Acesso em: 25 de outubro de 2019.

<sup>132</sup> “(...) A avaliação revelou que um grande número de lacunas ou questões identificadas leva a casos de dupla tributação. A avaliação revelou que 27 das 30 questões identificadas nas regras brasileiras de preços de transferência aumentam o risco de dupla tributação e, portanto, prejudicam o comércio internacional e os investimentos. As contribuições recebidas da comunidade empresarial e dos principais parceiros comerciais do Brasil confirmaram essa conclusão. A avaliação revelou que um grande número de lacunas ou áreas identificadas criam riscos de erosão da base e transferência de lucros (BEPS), levando a perda potencial de receita. A avaliação revelou deficiências significativas no sistema brasileiro de preços de transferência, principalmente devido à ausência de considerações especiais para transações mais complexas (por exemplo, transações envolvendo o uso ou transferência de intangíveis, transações de serviços intragrupo, transações que envolvem reestruturações de negócios, entre outros). Ele também revelou pontos fracos em características particulares do sistema, como a abordagem das margens fixas. A incapacidade de prevenir as práticas do BEPS e proteger sua base tributária resulta em perda de receita para o Brasil em 23 das 30 questões identificadas. O insumo coletado da comunidade empresarial e dos principais parceiros comerciais do Brasil confirmou essa conclusão. (...)”. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/declaracao-conjunta-projeto-precos-de-transferencia-ocde-brasil-julho-2019.pdf>. Acesso em: 23 de outubro de 2019.

<sup>133</sup> OECD/Receita Federal do Brasil (2019). *Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard*. OECD, Paris. Disponível em: [www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.htm](http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.htm). Acesso em 12 de janeiro de 2020.



regula os *royalties* pode ocasionar riscos (i) no tocante à dupla tributação econômica e (ii) também para a previsibilidade tributária<sup>134</sup>, pontos que também foram objeto de exame do presente trabalho de forma específica em relação às licenças de comercialização de *software*.

A conclusão central do Relatório é pela necessidade de convergência total do Brasil ao padrão das regras de preços de transferência do modelo OCDE, constante das Diretrizes sobre Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais (“*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*” - “*TP Guidelines*”).

A partir da publicação de tal relatório, a discussão que tem se verificado na doutrina é sobre a conveniência de se realizar tal convergência em detrimento do modelo brasileiro de regras de preços de transferência.

Em relação a questões específicas aos intangíveis, um dos pontos que parecem positivos da possível convergência de modelos seria o aproveitamento da definição de intangíveis trazida no item 6.6, no capítulo 6 da versão 2017 as TP Guidelines:

6.6 Nestas diretrizes, portanto, a palavra “intangível” destina-se a tratar de algo que não seja um ativo físico ou um ativo financeiro, que possa ser possuído ou controlado para uso em atividades comerciais e cuja utilização ou transferência seja compensada, caso a transação fosse realizada entre partes independentes em circunstâncias comparáveis. Em vez de se concentrar em definições contábilísticas ou jurídicas, o objetivo da análise de preços de transferência envolvendo bens intangíveis deve ser a determinação das condições que seriam acordadas entre partes independentes, em uma transação comparável.

Interessante notar que ao dispor sobre a relevância da conceituação de intangíveis trazida pelo Capítulo 6 das *Tp Guidelines*, a redação de seu item 6.13 é taxativa ao afirmar que a orientação diz respeito apenas a questões de preços de transferência, e não pretende ter relevância para outros fins fiscais<sup>135</sup> e, de forma bastante ilustrativa ao presente objeto de

---

<sup>134</sup> Vide nota 133, quadro resumo da página 150 do relatório.

<sup>135</sup> “6.13 The guidance contained in this chapter is intended to address transfer pricing matters exclusively. It is not intended to have relevance for other tax purposes. For example, the Commentary on Article 12 of the OECD Model Tax Convention contains a detailed discussion of the definition of royalties under that Article (paragraphs 8 to 19). The Article 12 definition of “royalties” is not intended to provide any guidance on whether, and if so at what price, the use or transfer of intangibles would be remunerated between independent parties. It is therefore not relevant for transfer pricing purposes. Moreover, the manner in which a transaction is characterised for transfer pricing purposes has no relevance to the question of whether a particular payment constitutes a royalty

estudo, afirma também que “a definição de royalties do Artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE (...) não é relevante para fins de preços de transferência”, ao mesmo tempo em que assevera que “a maneira pela qual uma transação é caracterizada para fins de preços de transferência não é relevante para se definir se um determinado pagamento se constitui como royalty ou se deve estar sujeito à tributação na fonte de acordo com o Artigo 12”, concluindo que “o conceito de intangíveis para fins de preços de transferência e a definição de royalties para os propósitos do Artigo 12 são duas noções diferentes que não precisam estar alinhadas”.

A OCDE inclui como intangíveis sujeitos ao controle de preços de transferência: a) patentes; b) know-how e *trade secrets* (segredo industrial); c) marca registrada e nome empresarial; d) direitos contratuais e licenças governamentais; e) licenças e direitos limitados em intangíveis<sup>136</sup>.

De maneira oposta, não há na legislação brasileira uma definição precisa do que se entende por intangível. São vários os dispositivos legais que tratam do assunto, incluindo-se os do Código Civil que disciplinam a noção de bem - divididos entre os imóveis e os móveis, dentre os quais se incluem os direitos reais, dos quais um exemplo são os direitos autorais que, como visto acima, é o regime de proteção aplicável à propriedade intelectual de programa de computador (*software*). A própria Lei nº 4.506/1964, ao trazer a classificação dos *royalties*, tratou de intangíveis sem assim qualificá-los. A denominação intangível só apareceu após a edição da Lei nº 11.638/2007 e as alterações por ela promovidas na Lei nº 6.404/1976, com a introdução na contabilidade da conta de ativo intangível, na qual devem ser registrados “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”.

As normas internacionais de contabilidade (notadamente o IAS 38.8) definem ativo intangível como sendo um ativo não monetário identificável. Por sua vez, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis tratou dos ativos intangíveis no CPC 04 e se valeu da definição do

---

*or may be subjected to withholding tax under Article 12. The concept of intangibles for transfer pricing purposes and the definition of royalties for purposes of Article 12 of the OECD Model Tax Convention are two different notions that do not need to be aligned. It may occur that a payment made between associated enterprises may be regarded as not constituting a royalty for purposes of Article 12, and nevertheless be treated for transfer pricing purposes as a payment to which the principles of this chapter may apply. Examples could include certain payments related to goodwill or ongoing concern value. It may also occur that a payment properly treated as a royalty under Article 12 of a relevant Treaty may not be made in remuneration for intangibles for purposes of this chapter. Examples could include certain payments for technical services. Similarly, the guidance in this chapter is not intended to have relevance for customs purposes”.*

<sup>136</sup> OECD. *Aligning transfer pricing outcomes with value creation, actions 8-10 – 2015 final reports*, OECD/G20 base erosion and profit shifting project. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 71-72. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>. Acesso em: 25 de setembro de 2020.

IAS 38 (“ativo não monetário identificável sem substância física”), além de ter listado, em seu item 9, exemplos de itens que podem se enquadrar em tal conceito amplo:

(...) *softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

Portanto, enquanto o enfoque proposto pela OCDE para o tratamento dos intangíveis pelas regras de preços de transferência está desvinculado da qualificação legal ou contábil na qual os intangíveis possam ser classificados, a posição brasileira é oposta, pois se valeu da qualificação dos *royalties* na legislação brasileira para justamente afastar tais transações do escopo de alcance das normas brasileiras de preços de transferência. Dessa forma, eventual adoção do conceito de intangíveis numa possível convergência da legislação brasileira para o modelo OCDE poderia representar uma segurança às empresas distribuidoras de *software* importado de que tais transações seriam tratadas dentro do escopo das regras de preços de transferência, e não teriam mais sua dedutibilidade negada.

Por outro lado, as diretrizes da versão 2017 dos *TP Guidelines* reproduzem as preocupações da OCDE com o alinhamento das regras de preços de transferência ao valor efetivamente criado nas transações com intangíveis. Tais preocupações, traduzidas no Plano de Ação nº 8 do BEPS, decorrem do fato de que transações envolvendo intangíveis têm sido frequentemente utilizadas no planejamento tributário internacional e acabaram por gerar casos internacionais que ganharam destaque ao discutir sua transferência, o direito de usá-los e principalmente o valor atribuído a eles.

Tanto a Ação 8 do BEPS quanto a mais recente versão dos *TP Guidelines* da OCDE tratam da substância e transparência das transações com bens imateriais e da necessidade de se buscar o alinhamento da tributação oriunda da aplicação das regras de preços de transferência com a criação de valor através de análises funcional e de controle dos intangíveis, conforme se nota do parágrafo 6.4 das *TP Guidelines* em sua versão de 2017<sup>137</sup>, o que tem sido alvo de críticas.

---

<sup>137</sup> “6.4 In order to determine arm’s length conditions for the use or transfer of intangibles it is important to perform a functional and comparability analysis in accordance with Section D.1 of Chapter I, based on identifying

Schoueri, por exemplo, afirma que inicialmente as regras de preços de transferência se destinavam a lidar com “a necessidade de igualdade entre empresas relacionadas e não relacionadas”, mas que:

(...) os debates relacionados têm gradualmente se movido na direção de considerar-se uma tributação da ‘parte justa’ sobre os lucros obtidos pelas empresas multinacionais, independentemente de qualquer preocupação com base na renda real derivada de uma atividade sujeita à jurisdição de um estado<sup>138</sup>.

Schoueri foi enfático ao dizer que as propostas do BEPS no tocante aos intangíveis estão descoladas do princípio *arm’s length* e colocam em risco todo o sistema de preços de transferência<sup>139</sup>.

Outros doutrinadores criticam o intuito da análise de criação de valor do intangível proposta na Ação 8 do BEPS sob o argumento de que ao prestigiar o local de criação de valor do intangível, o foco se volta para onde se desenvolve a ideia, a pesquisa, o intangível propriamente dito, que, no mais das vezes, são os países desenvolvidos, em detrimento dos países em desenvolvimento e do valor conferido aos intangíveis por seus grandes mercados consumidores.

---

*the intangibles and associated risks in contractual arrangements and then supplementing the analysis through examination of the actual conduct of the parties based on the functions performed, assets used, and risks assumed, including control of important functions and economically significant risks”.*

<sup>138</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Arm’s Length: Beyond the Guidelines of the OECD*. Bulletin for International Taxation, Amsterdam, n. 69 (12), 2015. p. 690 e 695.

<sup>139</sup> “In any case, it is clear that the solution presented by the BEPS proposal cannot be derived from a correct application of the ALS and can therefore hardly be justified under the principle of equality. As to address a very specific issue (i.e., the use of low tax jurisdictions in the allocation of intangible), the BEPS solution jeopardizes the entire transfer pricing system. If the proposal, upon delivering large discretion to tax authorities, “may or may not” lead to a fair allocation of tax revenues, one thing is certain: the proposal is surely in breach of the OECD Model Convention”. SCHOUERI, Luis Eduardo; JUNIOR, Ricardo André Galendi. *The BEPS Proposals on Intangibles: The Guidelines in Breach of the Convention*. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2015/10/19/the-beps-proposals-on-intangibles-the-guidelines-in-breach-of-the-convention/>. Acesso em 3 de novembro de 2019.

Essa é, por exemplo, a posição defendida por Lavez<sup>140</sup> e Pereira<sup>141</sup>, e que nos parece verdadeira, sobretudo se lembrarmos que no caso concreto das licenças de comercialização de *software* o valor a ser pago às matrizes/controladoras das subsidiárias brasileiras que distribuem o *software* no mercado nacional é função direta da receita extraída pelas subsidiárias com o licenciamento do *software* aos consumidores nacionais. Assim, quanto mais efetivo for o esforço de marketing e de vendas das subsidiárias locais, maior será o valor que as matrizes/controladoras receberão pela exploração de sua propriedade intelectual. Além disso, conforme demonstrado no capítulo 2, o mercado consumidor nacional de *software* movimenta

---

<sup>140</sup> “A nosso ver, a OCDE foi, no mínimo, contraditória, ao manter a todo e qualquer custo a hegemonia do princípio *arm's length* e, ao mesmo tempo, prever como solução para os problemas apontados o princípio da criação de valor (i.e. atribuir competência tributária para os países na medida da sua contribuição para agregação de valor ao intangível). É contraditória a defesa de ambos, pois, para que se possa concretizar o princípio da criação de valor, os métodos que serão utilizados, na maior parte das vezes, já não serão *arm's length* na medida em que se pautarão pelas análises funcional e de controle propostas pela própria organização cujos critérios estão longe de ser pautados pela ideia de comparabilidade. Assim, entendemos que, de todas as possíveis soluções propostas para solucionar os problemas decorrentes dos intangíveis, a melhor delas é a criação de um regime híbrido o que, entretanto, não leva à imediata conclusão de que a melhor saída para solucionar situações em que os métodos *arm's length* não puderem ser aplicados será, necessariamente, o reconhecimento de competência tributária aos países na medida da participação dos seus residentes para a agregação de valor ao intangível. Não obstante, cremos que, se o caminho rumo à alocação de competência tributária aos países na exata medida da sua participação para a agregação de valor aos intangíveis for inevitável, **então temos que rever os critérios das análise funcional e de controle proposta pela OCDE pois elas ignoram, por completo, a importância do mercado como fator de agregação de valor ao intangível, sobretudo, o mercado local do seu titular jurídico.** Parece-nos, neste sentido, que **as análises funcional e de controle propostas pela OCDE como guias para a concretização do princípio da criação de valor são um ótimo negócio para os países desenvolvidos, desprezando-se, por completo, a participação dos mercados dos países em desenvolvimento na agregação de valor aos intangíveis**”. In: PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O Controle de Preços de Transferência em Operações com Intangíveis no Contexto do BEPS e a Perda da Hegemonia do Princípio *Arm's Length*. In: A tributação Internacional na Era Pós-Beps: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Marcus Lívio Gomes, Luis Eduardo Schoueri (Organizadores). 1º edição – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016 (Substância e Convenção Multilateral Vol. II). p. 171. (sem destaques no original)

<sup>141</sup> “Das considerações trazidas até aqui, demonstrou-se o relativo descolamento das orientações da OCDE, no contexto do Projeto Beps, do princípio *arm's length*, consagrado nas convenções para evitar a dupla tributação, particularmente se entendido como realização da igualdade tributária. Afastar-se de tal parâmetro, além de tornar as regras de preços de transferência carentes de embasamento jurídico, potencializa a ocorrência de dupla tributação, na medida em que se perdem critérios apriorísticos de avaliação das operações controladas por parâmetros próprios de política fiscal, menos voltados à comparação entre contribuintes que à alocação de bases imponíveis entre os estados, com base num critério simplesmente fruto de uma escolha política (criação de valor). **Elege-se como critério a criação de valor, assim entendida como o desenvolvimento do intangível de cuja exploração derivam os resultados econômicos da atividade. Fica preterida, como evidenciado, a relevância do mercado na agregação de valor à atividade econômica, premissa dificilmente refutável e que não se fez presente no relatório final da OCDE em matéria de preços de transferência. Sob tais perspectivas, resta claro que a mudança de rumos da política fiscal pretendida pela OCDE (ao menos em matéria de preços de transferência) não apenas se apresenta inconsistente com o princípio *arm's length*, como também sua adoção pode revelar-se inconveniente para países em desenvolvimento, na medida em que tendem a ficar alijados desse peculiar conceito de ‘criação de valor’**”. In: LAVEZ, Raphael Assef. BEPS: para quem? Avaliando o Projeto da OCDE a partir do Princípio *Arm's Length*. In: A tributação Internacional na Era Pós-Beps: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Marcus Lívio Gomes, Luis Eduardo Schoueri (Organizadores). 1º edição – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016 (Substância e Convenção Multilateral Vol. II). p. 141-142.

anualmente bilhões de dólares e o *software* desenvolvido no exterior representa historicamente mais de 70% do volume de *software* consumido pelos vários setores da economia nacional.

Seja como for, a conclusão embutida no Relatório do Projeto Conjunto propõe o descarte da abordagem e experiência que foram construídas pelo Brasil ao longo dos mais de 20 anos de aplicação das regras brasileiras de preços de transferência, possibilidade que tem sido criticada pela doutrina<sup>142</sup>.

Em artigo recente a respeito do tema, Galhardo aborda as virtudes e diferenças entre os modelos, sopesando de um lado a previsibilidade e praticabilidade do modelo brasileiro e, de outro, que a aplicação do modelo OCDE, embora seja capaz de mitigar os efeitos das distorções eventualmente causadas pelas margens fixas, os mecanismos previstos no padrão da OCDE, resulta em excessivos custos e morosidade<sup>143</sup>.

---

<sup>142</sup> “(...) Todos esses elementos reforçam a noção de que a abordagem brasileira, desenvolvida ao longo de anos, não deve ser simplesmente descartada. Ignorar suas muitas virtudes e partir para a completa adoção do padrão OCDE representaria, na melhor das hipóteses, uma oportunidade perdida de alcançar uma solução de compromisso que atenderia às necessidades de nosso país e que seria útil mundialmente. O que está em jogo não é simplesmente o interesse de certos grupos empresariais que endossam a adoção das Diretrizes da OCDE na sua feição completa e original. Muito mais que isso, o esforço está em garantir que esta adesão seja feita com respeito à legislação que ousou criar uma alternativa aos métodos OCDE, reconhecida por sua relativa simplicidade e como garantidora de forte segurança jurídica. O desafio é ser capaz de aprender com a experiência brasileira e aproveitar a iniciativa conjunta com a OCDE, para gerir mutuamente um sistema aceitável de *safe harbors*. Isso não quer dizer que rejeitemos a aproximação brasileira às Diretrizes da OCDE. Em diversas áreas, nosso sistema necessita de aprimoramentos, o que poderia ser alcançado com a conjunção de esforços entre RFB e OCDE. Por exemplo, a legislação brasileira de TP sobre intangíveis é insuficiente e incapaz de dar respostas adequadas aos desafios da economia moderna. Desenvolvimento adicional nessa área, no padrão *arm's length*, seria muito bem-vindo. (...) Em conclusão, defendemos firmemente que a abordagem da legislação brasileira não pode ser considerada incompatível com o princípio *arm's length* (muito embora careça de aprimoramentos), e que há espaço uma solução conciliatória que incorpore as virtudes da abordagem brasileira, em benefício do Brasil, da OCDE e potencialmente de muitos outros países”. TORRES, Heleno Taveira; SCHOUERI, Luis Eduardo; TAVARES, Romero J. S.; ROCHA, Sergio André. In: Manifesto à declaração conjunta sobre projeto de preços de transferência OCDE-Brasil. Revista Consultor Jurídico, 25 de julho de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-25/opinioao-seguranca-juridica-isonomia-relacao-brasil-ocde>. Acesso em 20 de novembro de 2019.

<sup>143</sup> “Além de a convergência ser uma tarefa hercúlea (tanto assim que o relatório, em suas 329 páginas, não cuida de apresentar um roteiro prático ou alternativa viável para a convergência dos modelos), a reforma da legislação de preços de transferência, para que suas diretrizes passem a refletir o modelo preconizado pelas Guidelines da OCDE, pode não representar exatamente um “avanço” e, mais do que isso, pode acarretar “retrocessos” sob a perspectiva da arrecadação e administração tributária, como já abordado pela doutrina especializada. Observa-se que o Relatório Conjunto avalia as lacunas e divergências das regras brasileiras (em comparação com o modelo OCDE) a partir de 5 critérios/objetivos principais, quais sejam: (i) garantir a base tributável apropriada em cada jurisdição; (ii) evitar a dupla tributação (e a dupla não tributação) da renda; (iii) simplificação da administração tributária; (iv) facilidade da conformidade tributária; e (v) segurança jurídica, sob a perspectiva brasileira e internacional. É consenso que o modelo brasileiro atende, com louvor, aos requisitos (iii) a (v) acima, estando as falhas da legislação brasileira concentradas nos itens (i) e (ii). Sem prejuízo de todas as demais questões que norteiam a complexa seara dos preços de transferência, não é de hoje (e não foi o Relatório Conjunto que trouxe inicialmente esse apontamento) que se sabe que a metodologia de margens fixas é a origem de praticamente todas as virtudes e defeitos das regras brasileiras de preços de transferência. É a metodologia de margens fixas que permite ao Fisco e aos contribuintes, com facilidade, identificar os preços parâmetros (simplesmente aplicando uma margem fixa sobre um custo operacional ou sobre um valor de revenda), os quais são comparados com os valores das operações praticadas entre partes vinculadas, para se determinar se o preço da transação deve ou não

Ainda a respeito das dificuldades na convergência e implementação do modelo OCDE, tanto para os contribuintes quanto para a administração tributária, Rocha entende que eventual mudança de regime dependerá necessariamente de capacitação das autoridades tributárias federais e dos órgãos judicantes (administrativos e judiciais) para lidar com as especificidades de tal modelo da OCDE<sup>144</sup>.

E esse é um ponto crucial em relação ao objeto específico do presente estudo. Isso porque, como visto acima, os argumentos lançados pelas autoridades fiscais e fazendárias para justificar a indedutibilidade do direito de comercialização de *software* estão pautados no posicionamento de que (i) a despesa com a aquisição de tal direito não é essencial às empresas cujo objeto social é justamente a distribuição de *software* estrangeiro no mercado nacional e (ii) o direito em questão não tem natureza de direito autoral somente porque o *software* não é desenvolvido por uma pessoa física, o que justificaria a submissão delas às leis que regulam a dedutibilidade de *royalties* que, como demonstrado no Capítulo 4, não são aplicáveis a tais transações.

---

ser ajustado para fins tributários. Essa metodologia simples, além de reduzir custos e simplificar a tributação, reduz a quantidade de disputas entre Fiscos e contribuintes, garantindo transparência e segurança jurídica. Eis porque o modelo brasileiro atende aos critérios (iii) e (v) do Relatório Conjunto, e o modelo OCDE não. A mesma metodologia, contudo, por estar baseada em margens fixas que não necessariamente refletem a realidade de mercado (isto é, o padrão *arm's length*), pode resultar (e resulta de fato, em muitas situações concretas) em distorções, caracterizadas por cenários de dupla tributação, ou de dupla não tributação, muito bem detalhados ao longo do Relatório Conjunto. Para mitigar tais distorções, reconhecemos, o modelo OCDE possui mecanismos mais eficientes que o modelo brasileiro, embora sua aplicação resulte em excessivos custos e morosidade (o que comprometeria, necessariamente, a praticabilidade e simplicidade que são os grandes trunfos do modelo brasileiro). Assim, em resumo, a busca contínua e irrestrita pelo padrão *arm's length*, preconizada pelo modelo OCDE, se tornou custosa e complexa. Sua subjetividade perde para a objetividade para as regras brasileiras. A solução do dilema, portanto, não nos parece ser a simples introdução do modelo OCDE em substituição ao modelo brasileiro. Pelo contrário, o caminho mais adequado a ser percorrido parece ser o de aperfeiçoar o modelo brasileiro, que inclusive poderia servir de inspiração, em muitos de seus pontos, ao aprimoramento do próprio modelo OCDE.” GALHARDO, Luciana Rosanova. Brasil, OCDE e os reflexos tributários para a legislação de preços de transferência. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/brasil-ocde-e-os-reflexos-tributarios-para-a-legislacao-de-precos-de-transferencia-03022020>. Acesso em: 20 de julho de 2020.

<sup>144</sup> “(...)Há uma nítida percepção de que a mudança de regime não pode vir desacompanhada de maciços investimentos em capacitação do pessoal da Receita Federal do Brasil. Uma mudança de modelo, sem o devido investimento em treinamento e sistemas, terá impactos dramáticos sobre segurança jurídica dos contribuintes. Especialmente neste período de transição, a Receita Federal seja muito rápida na resposta a consultas formuladas pelos contribuintes e que se antecipe dando transparência a suas interpretações por meio de pareceres normativos e outros atos administrativos. Nada obstante, não é só no campo da administração fazendária que investimentos serão necessários. A solução de disputas será uma área fundamental. Desde o evento de lançamento do projeto conjunto Receita Federal/OCDE, venho insistindo que não temos órgãos julgadores, administrativos ou judiciais, capacitados para rever autos de infração de preços de transferência baseados nos standards da OCDE. Um dos pilares da próxima fase do trabalho certamente será o desenho dos mecanismos de solução de disputas, não apenas domésticos, mas também internacionais, os quais serão essenciais para o desenvolvimento do novo modelo em um ambiente de segurança e estabilidade.(...)”ROCHA, Sergio André, in “O futuro dos preços de transferência no Brasil”. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-26/sergio-rocha-futuro-precos-transferencia-brasil>. Acesso em: 20 de julho de 2020.

São argumentos que desconsideram a realidade dos negócios envolvendo o desenvolvimento e distribuição de *software*, a própria existência de grupos empresariais que se dedicam à exploração de tal negócio, bem como a estrutura contratual que garante seu funcionamento. É precisamente o contrário daquilo que as *TP Guidelines* preconizam em relação aos intangíveis – com a necessária identificação dos intangíveis, dos arranjos contratuais a eles subjacentes, além de um exame do papel desempenhado por cada parte da transação, tomando por base as funções desenvolvidas, os ativos empregados e os riscos tomados por cada parte da transação<sup>145</sup>.

Neste compasso, seria razoável supor que numa eventual convergência ao modelo da OCDE o processo de implementação do novo modelo irá demandar a mudança da forma de pensamento e de análise das autoridades fiscais sobre transações que hoje sequer são submetidas ao controle de preços de transferência no Brasil, o que também sugere um tanto mais de incerteza para todos os envolvidos na discussão.

A respeito da incerteza, Galhardo e Balsimelli chamam a atenção para o fato de que a migração para o modelo OCDE também demandará a revisão dos Tratados Internacionais para evitar a Dupla Tributação assinados pelo Brasil (como forma de viabilizar os chamados ajustes correspondentes) e para a falta de clareza dos mecanismos jurídicos a serem utilizados na adaptação da legislação interna<sup>146</sup>.

---

<sup>145</sup> Conforme se nota da orientação contida no parágrafo 6.4 do Capítulo 6 das *TP Guidelines*.

<sup>146</sup> “Após o Relatório Conjunto, OCDE e RFB (convencida dos malefícios aos cofres públicos em decorrência dos cenários de dupla não tributação) passaram à implementação das medidas direcionadas à efetiva harmonização dos modelos, isto é, da conversão do modelo brasileiro ao modelo OCDE, pautado nas premissas do princípio *arm’s length* (i.e. *best method approach*, que consiste no teste de todas as metodologias e identificação de comparáveis, para determinação dos lucros tributáveis que serão atribuídos a cada jurisdição), em substituição à metodologia de margens fixas. Foi nesse contexto, assumindo a substituição completa do modelo brasileiro pelo modelo OCDE, que RFB e OCDE lançaram, recentemente, uma Consulta Pública, convidando empresas, associações de setor e demais interessados a opinarem e a trazerem dados concretos, até 30.10.2020, para a criação de *safe harbours* (hipóteses de dispensa de aplicação das regras gerais, para uma apuração mais simplificada dos controles de preços de transferência), de Acordos de Preços Antecipados (APAs) – que também constituem hipóteses de dispensa, mas aplicáveis a operações mais relevantes e excepcionais – e para o compartilhamento de dados aos contribuintes, para fins de obtenção dos chamados comparáveis externos (necessários para o controle de preços de transferência no âmbito do modelo OCDE). Independentemente dos prós e contras da substituição do modelo brasileiro pelo modelo OCDE, pautado no padrão *arm’s length*, o que chama atenção, de plano, é o fato de a OCDE estar conduzindo, concomitantemente, dois projetos distintos relacionados ao BEPS, um em âmbito global (Pilares 1 e 2, que podem resultar na supressão do padrão *arm’s length* e sua substituição por uma metodologia de lucro global, focada na simplificação e alocação de lucros com base em margens fixas, em vista da realidade da digitalização da economia), outro em âmbito nacional (convergência do modelo brasileiro, baseado em margens fixas, ao modelo OCDE, pautado no padrão *arm’s length*). Embora sejam inquestionáveis os pontos críticos do modelo brasileiro, e louváveis as discussões relacionadas ao alinhamento dos modelos, buscando-se a criação de hipóteses de flexibilização e simplificação das regras gerais (pelos *safe harbours* e APAs), parece-nos clara a existência de um descompasso da própria OCDE na condução dos projetos, pois, ao mesmo tempo que RFB e OCDE discutem a migração do modelo brasileiro (pautado em margens fixas) para o padrão OCDE (pautado no *arm’s length*), a



Na prática, o que se nota é o avanço do Projeto Conjunto de Preços de Transferência da OCDE-Brasil, com a realização de consultas públicas<sup>147</sup> e a vocalização, por parte da Coordenadora Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, Cláudia Pimentel, (em *webinar* promovido pela ABDF em 15.9.2020 para discutir a convergência das regras brasileiras ao padrão OCDE, sob o nome “*RFB e OCDE: Remodelando as regras de preços de transferência*”<sup>148</sup>) de que em Abril/2020 a equipe de trabalho brasileira do Projeto começou a trabalhar, dentre outras tarefas, no texto das legislações primária e secundária necessárias à convergência ao padrão OCDE.

No mesmo evento, também foi mencionado por Cláudia Pimentel que a convergência a ser realizada não significa adotar irrestritamente o teor das *TP Guidelines*, o que a nosso ver confirma a sensação de incerteza a respeito do que se pode aguardar do processo de convergência e de qual será o panorama jurídico que resultará de tal processo.

Especificamente em relação ao objeto do presente estudo, entendemos que a eventual convergência das regras brasileiras de preços de transferência ao modelo OCDE deveria implicar na revogação das regras que regulam a dedutibilidade dos *royalties*, já que não faria sentido que uma revisão legislativa tão profunda quanto a que será demandada pelo processo de convergência permita que as diretrizes das *TP Guidelines*, desenhadas de modo a capturar a forma pela qual as empresas realizam transações com intangíveis nos dias de hoje e aplicáveis

---

OCDE, no contexto da digitalização da economia global, pretende suprimir o padrão *arm's length*, substituindo-o para um sistema de tributação global.

Além disso, também releva destacar que as migrações de modelos ensejam não somente uma revisão dos Tratados Internacionais para evitar a Dupla Tributação, como também a alteração das legislações internas de cada jurisdição, o que coloca em risco a efetividade dos projetos e traz incerteza sobre se haverá, ou não, uma efetiva harmonização de modelos, nos moldes pretendidos pela OCDE.

Fato é que, até o momento, ainda são muito incertos os mecanismos jurídicos que resultarão na convergência do padrão brasileiro para o padrão *arm's length*, assim como não há consenso sobre as diretrizes que serão utilizadas para a criação de *safe harbours* e APAs (hipóteses de dispensa e flexibilização da nova metodologia).

Ainda mais incertas são as medidas relacionadas à implementação dos Pilares 1 e 2 da OCDE no Brasil, pois, além de dependerem (em tese) de um primeiro passo que seria a convergência do modelo brasileiro para o padrão *arm's length*, a implementação das medidas relacionadas aos Pilares 1 e 2 dependeria de uma nova reforma legislativa, que tende a trazer uma série de novas discussões e disputas, inclusive sobre a constitucionalidade e legalidade das normas, já que não existe, na experiência brasileira, qualquer legislação tributária que verse sobre tributação em bases multinacionais, o que poderia conflitar, inclusive, com as regras atuais aplicáveis a partes independentes (violando princípios constitucionais, como os de isonomia).” GALHARDO, Luciana Rosanova, BALSIMELLI, Felipe Cerrutti. Brasil, in OCDE e as incertezas sobre o futuro das regras brasileiras de preços de transferência. Disponível em <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/brasil-ocde-e-as-incertezas-sobre-o-futuro-das-regras-brasileiras-de-precos-de-transferencia/> Acesso em: 25 de setembro de 2020.

<sup>147</sup> Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2020/julho/receita-e-ocde-lancam-pesquisa-sobre-medidas-de-simplificacao-e-ampliacao-da-seguranca-juridica-em-materia-tributaria>. Acesso em: 30 de agosto de 2020.

<sup>148</sup> A íntegra do evento está disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=4TR3q0J3NDI>. Acesso em: 25 de setembro de 2020.

de forma abrangente aos intangíveis, coexistam com um regramento editado na década de 1950 e que se aplica de forma unilateral pelo Brasil e unicamente a pagamentos de marcas e patentes, sob pena de se perpetuar o cenário de insegurança jurídica que tem sido experimentado pelas subsidiárias brasileiras dos grupos multinacionais de *software* no tocante à dedutibilidade das licenças de comercialização de *software*.

Considerando que se trata de uma escolha do País que, ao que tudo indica, vai resultar na mudança de rumo de uma política fiscal que se iniciou há quase 25 anos (e que até hoje convive com as regras de dedutibilidade dos *royalties*, que já tem mais de meio século)<sup>149</sup>, é natural que tal opção seja amadurecida principalmente durante o trâmite do processo legislativo, no qual serão debatidas as diversas alterações legislativas necessárias para a convergência de modelo, seus prós e contras, cabendo ao Poder Legislativo a decisão sobre a questão.

E mesmo admitindo-se a possibilidade de que, ao final, a convergência dos modelos acabe sendo positivada pelo Poder Legislativo da maneira como vem sendo delineada pelo Projeto Conjunto Brasil-OCDE, o fato é que no presente momento o cenário em relação ao assunto é de incerteza e falta de clareza quanto às perspectivas e principalmente sobre quando sobrevirá um novo modelo de regras brasileiras de preços de transferência que seja capaz de conferir um tratamento aos intangíveis diferente daquele que tem levado à indedutibilidade total das despesas incorridas pelas subsidiárias brasileiras dos grupos multinacionais de *software* com o pagamento das licenças de comercialização de *software* às suas matrizes/controladoras.

A par disso, é importante também pontuar que no plano internacional a intensificação da digitalização da economia tem gerado debates sobre a necessidade de modificações nos conceitos sobre os quais o direito tributário internacional está fundado, conforme resumido em recente artigo publicado por Rocha<sup>150</sup>:

Como destacam Silvania Tognetti e Thiago Belani Ribeiro, “a ordem internacional ainda não sabe como lidar com a complexidade da economia

---

<sup>149</sup> “No entanto, será interessante observar como a independência do Brasil em relação aos padrões de preços de transferência da OCDE será vista pela própria Organização e por outros países.

De fato, se o Projeto BEPS é uma iniciativa multilateral e os preços de transferência estão no centro do Projeto, qual é a consequência de o Brasil aplicar suas abordagens unilaterais e não alinhadas? Será que, com a bandeira do multilateralismo, a pressão sobre o Brasil para mudar suas práticas de preços de transferência aumentará? E, caso o faça, o País deve ceder? Uma posição que resulta da presente pesquisa é a de que o Brasil deve manter as políticas que considera mais adequadas para seus próprios interesses fiscais, até um certo limite”. ROCHA, Sergio Andre, 2017. Op. cit. (nota 32) p. 268.

<sup>150</sup> ROCHA, Sergio Andre, Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual. In: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT – Belo Horizonte, ano 17, nº 102, nov/dez 2019. p. 74/75.

digital para atingir os objetivos da tributação internacional (neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, efetividade e justiça e flexibilidade) e manter um dos seus principais pilares que é a atribuição de tributação da renda de forma equilibrada entre os países onde residem os produtores da renda (Residência) e os que pagam a renda (Fonte). Certamente o consenso internacional não será obtido se o que vier a ser proposto não parecer aperfeiçoar o modelo atual ou se contrariar o tênue equilíbrio entre os países e fonte e de residência.

Além de pôr em xeque a arrecadação dos países, a digitalização da economia também coloca pressão sobre a capacidade das administrações tributárias de fiscalizar os atos praticados pelos contribuintes. Como aponta Rita Calçada Pires, “sendo a desmaterialização marcada pela digitalização e pela natureza intangível do processo comercial, bem como por uma reduzida necessidade de presença física, e sendo a fiscalidade dependente, até a data, e na maioria dos casos, da existência de ‘fiscalidade’ e de fiscalizações *in loco*, compreende-se que a desmaterialização propicie uma menor capacidade de conhecimento de fatos e de controle (ou mesmo insuscetível de controle) por parte do Fisco. Com a “desintermediação” proporcionada pela digitalização, crescem as situações onde fornecedores de bens, serviços e intangíveis não residentes relacionam-se diretamente com pessoas físicas, tornando mais complexo o controle da tributação de transações transfronteiriças. As mudanças nos meios de pagamentos tornam as questões ainda mais complexas.

Nota-se, portanto, que são diversos os reflexos da digitalização da economia sobre a tributação internacional. Ela vai afetar a qualificação dos fatos econômicos, sua localização, sua conexão com os países e capacidade dos fiscos de auditarem os atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

O cenário resumido acima começou a ser olhado mais atentamente após a Ação 1 do Projeto BEPS, na qual se chamou a atenção os desafios que a economia digital passou a impor para a questão fiscal no âmbito internacional, e desde então esse foi o objeto de estudo do *Inclusive Framework* do Projeto BEPS, por meio do seu *Task Force on the Digital Economy* (TFDE).

O trabalho conduzido resultou em alguns documentos (dentre eles o relatório intermediário de 2018 denominado *Tax Challenges Arising from Digitalisation*) e, no início de 2019, numa proposta (batizada de *Unified Approach*) que agrupou as alternativas debatidas no âmbito do TFDE em dois pilares, sendo o *Pillar One* o mais relevante para os fins da presente colocação, pois focado na alocação de poderes tributários entre os países e também porque a proposta constante dele já está mais avançada, tendo sido objeto de Consulta Pública no final de 2019 e também, do *Statement by the OECD/G-20 Inclusive Framework on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*.

No *Pillar One* a proposta está essencialmente voltada a adaptar a alocação de poderes tributários de forma a garantir que os países dos mercados consumidores consigam alcançar uma parcela do lucro auferido pelos grupos multinacionais que explorem os chamados

“*automated digital services*” e os “*consumer-facing business*”<sup>151</sup>, dentre os quais se incluem a revenda de *software* nos mercados locais. A métrica em discussão envolverá o cálculo do lucro residual alocado às jurisdições locais que deverá estar associado à participação ativa e sustentada de um dado negócio perante o mercado consumidor de uma determinada jurisdição.

Além disso, um dos montantes previstos na proposta (o *Amount B*) pretende alcançar a padronização da remuneração de distribuidores locais de produtos adquiridos de partes relacionadas, com a aplicação das regras de preços de transferência e do princípio *Arm's Length*<sup>152</sup>, tudo com base em margens de lucro e outros elementos (tais como a definição do que deve ser entendido como *baseline distribution activities*), que ainda deverão ser determinados.

Assim, embora a proposta do *Unified Approach* não consista o objeto do presente estudo, o fato de sua discussão estar em curso no âmbito internacional é certamente mais um fator que demonstra a necessidade de modificações da legislação brasileira de preços de transferência, além também de demonstrar a contemporaneidade do assunto. É sob esse contexto que passaremos a demonstrar a proposta de alteração legislativa pensada para conferir previsibilidade tributária e segurança jurídica às subsidiárias brasileiras dos grupos

---

<sup>151</sup> “10. The unified approach outlined in this document is designed to adapt taxing rights by taking into account new businesses models and thereby expand the taxing rights of market jurisdictions (which, for some business models, is the jurisdiction where the user is located). This is intended to re-stabilise the international tax system, assisted by enhanced dispute prevention and resolution procedures. To achieve these results, the approach encompasses three types of taxable profit that may be allocated to a market jurisdiction: these are described as Amount A, Amount B and Amount C”. OECD (2020). Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Disponível em: [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf). Acesso em 5 de novembro de 2020.

<sup>152</sup> “58. Amount B aims to standardise the remuneration of distributors (whether constituted as a subsidiary or a traditional permanent establishment) that buy products from related parties for resale and, in doing so, perform defined “baseline marketing and distribution activities”. It proposes a fixed return to distributors that fall within this definition – a fixed return that is based on the ALP (i.e. Amount B would not be optional nor a safe-harbour). Against this backdrop, Amount B would seek to simplify the computation of the return to activities within scope, and reduce disputes and uncertainty about the pricing of certain types of distribution activities. The overall purpose of Amount B is therefore to: • achieve a greater degree of simplification in the administration of transfer pricing rules for tax administrations and lower compliance costs for taxpayers; and • enhance tax certainty about the pricing of transactions, which should lead to a reduction of controversies between tax authorities and taxpayers.

59. Ultimately, it is expected that this fixed return model will allow tax administrations and taxpayers to make more efficient use of resources, focusing on high-risk cases with the potential to raise substantial tax revenue.

60. The fixed return a market jurisdiction would receive through Amount B for baseline distribution and marketing activities would deliver a result that is based on the ALP. To that aim, the work will explore how to account for different functionality levels, as well as differentiation in treatment between industries and regions. The design of Amount B will need to ensure the baseline distribution and marketing activities are only remunerated in Amount B and not (again) in Amount C. This is to be achieved by clear definitions of what constitute baseline activities”. OECD. Op. cit. (nota 151). p. 16.

multinacionais de *software* no tocante ao pagamento das licenças de comercialização de *software* às suas matrizes/controladoras.

## 7. A PROPOSTA DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA COMO ALTERNATIVA PARA SOLUÇÃO DA SITUAÇÃO EXAMINADA

Conforme demonstramos no presente trabalho, as regras que limitam a dedutibilidade de *royalties* não são adequadas para tratar das licenças de distribuição de *software*, seja sob porque sua aplicação a tais transações carece de legalidade, seja porque do ponto de vista histórico tais regras foram editadas na década de 1950 e, portanto, não são aptas a regular transações que sequer existiam naquela época. Daí então se extrai que os pagamentos pela licença de comercialização de *software* não se encaixam na exceção prevista §9º do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 – “O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente” – e devem se submeter aos limites de dedutibilidade determinados pela aplicação das regras de preços de transferência determinadas no artigo 18 da referida lei para as transações envolvendo bens, serviços e direitos.

Ademais, como visto no Capítulo 6 acima, ainda que a nosso ver uma convergência das regras brasileiras de preços de transferência ao modelo previsto nos TP *Guidelines* da OCDE deve ser acompanhada da revogação das regras que regulam a dedutibilidade dos *royalties*, temos atualmente um cenário de incerteza e falta de clareza principalmente sobre quando sobrevirá um novo modelo de regras brasileiras de preços de transferência que seja capaz de conferir aos intangíveis as mesmas diretrizes previstas nos *Guidelines* da OCDE.

A par disso, não nos parece razoável que enquanto não se chegue à conclusão de um processo de alteração legislativa tão relevante como o que está se iniciando por força do Projeto Conjunto de Preços de Transferência da OCDE-Brasil – e que não deve ser apressado, pois se trata da mudança de rumo de uma política fiscal consolidada no Brasil há quase 25 anos – as subsidiárias brasileiras dos grupos multinacionais de *software* continuem operando sob a incerteza da dedutibilidade ou não das despesas incorridas com o pagamento das licenças de comercialização de *software* às suas matrizes/controladoras, com a perpetuação de litígios tributários sobre o assunto, sobretudo se considerarmos que se trata de um mercado muito grande e que atende à crescente demanda interna de vários setores da economia nacional por *software* desenvolvido no exterior.

Assim, a proposta de alteração legislativa foi pensada como uma disposição transitória/tampão, de modo a garantir que as transações relativas ao direito de

comercialização/distribuição de *software* estrangeiro no mercado nacional sejam trazidas para dentro do escopo das regras brasileiras de preços de transferência e não mais fiquem sujeitas às regras que limitam a dedutibilidade dos *royalties*.

Do ponto de vista pragmático, a alteração deveria se dar primordialmente no tocante ao artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a inclusão do §18, de forma a positivar o alcance das regras de preços de transferência às transações em questão:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

§ 18 O disposto neste artigo se aplica aos custos com remessas ao exterior realizadas como pagamento pelos direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (*software*) em operações com pessoas vinculadas, não se lhes aplicando as disposições do § 9º deste artigo. (sem destaque no original)

Ademais, nos parece que o artigo 22 da Lei nº 4.506/1964 deveria passar a contar com não apenas o atual parágrafo único (que seria renumerado para parágrafo primeiro) mas com dois parágrafos, como segue abaixo:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

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

§ 1º. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes.

§ 2º. Os valores relativos à contraprestação pelos direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador, quando pagos às pessoas físicas ou jurídicas que tenham desenvolvido o programa de computador objeto da licença de comercialização ou distribuição, estão compreendidos na exceção prevista na alínea "d" do caput, não sendo classificados como "royalties" para os fins do presente artigo. (sem destaque no original)

Também entendemos necessário uma modificação na atual redação do §2º do artigo 23 da Lei nº 4.506/1964, conforme a seguinte sugestão de redação:

Art. 23. Serão classificados como alugueis ou "royalties" todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986).  
(...)

§2º Não constitui "royalty" o pagamento do custo da máquina, equipamento ou instrumento patenteado, tampouco os pagamentos pelos direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador de que trata o §2º do artigo 22 da presente lei. (sem destaque no original)

Por fim, entendemos que também seria necessária a inclusão do parágrafo segundo ao artigo 71 da Lei nº 4.506/1964, com a renumeração do atual parágrafo único para parágrafo primeiro:

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

§1º. Não são dedutíveis:  
(...)

§2º Os valores relativos à contraprestação pelos direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador, quando pagos às pessoas físicas ou jurídicas que tenham desenvolvido o programa de computador objeto da licença de comercialização ou distribuição, não se enquadram no conceito de "royalties" para fins das disposições restritivas de dedutibilidade constantes do § 1º acima, devendo os limites de sua dedutibilidade serem apurados em consonância com o artigo 18, § 18, da Lei 9.430/1996. (sem destaque no original)

Além da positivação do alcance das regras de preços de transferência à licença de comercialização e distribuição de *software*, as alterações legislativas propostas acima também trariam clareza a vários aspectos e argumentos que dão base às discussões administrativas e judiciais que têm sido travadas em relação à (in)dedutibilidade da licença de comercialização ou distribuição de *software*, o que, a nosso ver, garantirá segurança jurídica e previsibilidade aos *players* do setor. Naturalmente que as propostas acima, se e quando aprovadas,



demandariam também a alteração dos decretos que regulamentam os referidos dispositivos legais.

Reconhecemos que a proposta ora apresentada tem um escopo limitado e não terá o condão de resolver toda a problemática dos demais intangíveis diferentes da licença de distribuição e comercialização de *software*. Entretanto, longe de ser algo desabonador, entendemos que tal restrição de escopo traz consigo um componente de praticabilidade e viabilidade da proposta.

Em relação aos possíveis métodos de preços de transferência aplicáveis a tais transações, vale ressaltar que o *software* cujo direito de comercialização é adquirido pelas subsidiárias brasileiras junto às matrizes/controladoras no exterior é, ato contínuo, licenciado, tal e qual foi adquirido (sem nenhuma modificação ou agregação), aos clientes finais (partes não vinculadas) localizados no Brasil. Os valores das duas transações são de amplo conhecimento das autoridades tributárias, o que possibilitaria a adoção do método do Preço de Revenda Menos Lucro, conforme definido no artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

Sobre esse ponto, vale lembrar que um paralelo com as *TP Guidelines* revela que a OCDE, de forma genérica, afirma que os métodos *CUP* (*Comparable Uncontrolled Price*, similar ao Método dos Preços Independentes Comparados previsto no artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96) e do *transactional profit split* são os que tem mais chances de se mostrar úteis às transações com intangíveis<sup>153</sup> - ressaltando-se que a legislação brasileira não contempla os métodos transacionais, o que excluiria a possibilidade de utilização do *transactional profit split*.

Entretanto, as mesmas *TP Guidelines* também indicam que é muito comum que transações envolvendo intangíveis não tenham bases comparáveis em transações independentes, seja porque os intangíveis tem características muito peculiares (e portanto, não são comparáveis a outros intangíveis) ou porque sua importância para o negócio é tão crítica que sua transferência ocorre apenas entre empresas do mesmo grupo econômico<sup>154</sup> – o que é

---

<sup>153</sup> Vide parágrafo 6.145 do Capítulo 6 das *TP Guidelines*: “6.145 The transfer pricing methods most likely to prove useful in matters involving transfers of one or more intangibles are the CUP method and the transactional profit split method.”

<sup>154</sup> Vide parágrafo 6.138 do Capítulo 6 das *TP Guidelines*: “6.138 However, it will often be the case in matters involving transfers of intangibles or rights in intangibles that the comparability analysis (including the functional analysis) reveals that there are no reliable comparable uncontrolled transactions that can be used to determine the arm’s length price and other conditions. This can occur if the intangibles in question have unique characteristics, or if they are of such critical importance that such intangibles are transferred only among associated enterprises. It may also result from a lack of available data regarding potentially comparable transactions or from other causes. Notwithstanding the lack of reliable comparables, it is usually possible to determine the arm’s length price and other conditions for the controlled transaction.”

precisamente o caso da licenças de distribuição/comercialização de *software*. Ademais, a própria OCDE reconhece que em determinadas situações o “*resale price method* (equivalente ao já mencionado PRL) pode ser usado em transações com intangíveis<sup>155</sup>. Importante mencionar que esse paralelo entre as *TP Guidelines* e a possível utilização do PRL para as transações envolvendo a licença de comercialização de *software* no Brasil foi traçado apenas para ilustrar que a experiência internacional reconhece sua aplicabilidade a determinadas situações.

Vale também notar que a própria doutrina corrobora a possível aplicação do método PRL às transações em questão<sup>156</sup>, com destaque para as conclusões de Malheiro<sup>157</sup> e também de Borges e Brandão<sup>158</sup> sobre situação fática envolvendo subsidiária brasileira que firma com sua vinculada no exterior contrato para licença de distribuição de *software* no mercado nacional.

---

<sup>155</sup> Vide parágrafo 6.141 do Capítulo 6 das *TP Guidelines*: “6.141 Care should be used, in applying certain of the OECD transfer pricing methods in a matter involving the transfer of intangibles or rights in intangibles. One sided methods, including the resale price method and the TNMM, are generally not reliable methods for directly valuing intangibles. In some circumstances such mechanisms can be utilised to indirectly value intangibles by determining values for some functions using those methods and deriving a residual value for intangibles. However, the principles of paragraph 6.133 are important when following such approaches and care should be exercised to ensure that all functions, risks, assets and other factors contributing to the generation of income are properly identified and evaluated.

<sup>156</sup> “(...) no que respeita ao método do PRL, a sua inaplicabilidade pode resultar objetivamente do fato de que eventual intangível tenha sido adquirido para uso ou exploração pela própria empresa e não para sua revenda ou utilização na produção de bens, direitos ou serviços por ela comercializáveis (...)”. In: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª Edição. Editora Forense. Rio de Janeiro, 2010. p. 310.

<sup>157</sup> Além do PIC, os métodos PRL 20 e PRL 60 também seriam aplicáveis a este caso, uma vez que a empresa brasileira está autorizada a sublicenciar o contrato no território nacional.

Assumindo que a empresa brasileira sublicencia o contrato sem qualquer agregação de valor, pode-se dizer que o custo da revenda do direito é exatamente o royalty pago à vinculada no exterior. Se o custo representa 30% do valor da receita líquida, é certo dizer que a margem bruta reconhecida pela empresa brasileira é de 70%. Portanto, o método PRL 20 estaria atendido. Seria esta posição demasiadamente simplista considerando que a empresa brasileira incorre em outros custos para a manutenção de sua atividade no País? Este argumento, admita-se, economicamente mais razoável, seria adequado sob a ótica da OCDE, no entanto, no Brasil, considerando que não há espaço para análises funcionais, e que o método PRL adota como referência a margem bruta obtida na venda do bem, serviço ou direito e não o lucro apurado pela entidade legal, a possibilidade de adoção do método da revenda nos parece razoável. Se, por outro lado, a empresa brasileira de certa forma agrega valor ao intangível e cobra este custo no contrato de sublicenciamento, o método PRL 60 seria mais adequado, pois a agregação de valor no País afasta a possibilidade de utilização do método de simples revenda (PRL 20). Importante observar que contratos marginais apartados do contrato de sublicenciamento, tais como manutenção e treinamento, são atividades adicionais da empresa local que, embora atreladas ao sublicenciamento, não agregam valor ao intangível.” MALHEIRO. Op. cit. (nota 105). p. 62-63.

<sup>158</sup> “A utilização da abordagem em que se paga royalties ao exterior – usando as regras de limitação da dedutibilidade estabelecidas na legislação brasileira – não parece compatível com o princípio arm’s length no caso em que a empresa brasileira recebe toda a receita doméstica do uso de software e executa apenas atividades de rotina que não poderiam ser consideradas como atividades econômicas relevantes na criação de valor do intangível comercializado no país. A incompatibilidade surge por conta do valor extraordinário que os intangíveis têm nesta indústria, algo que não acontecia quando as regras de dedutibilidade de royalties foram estabelecidas no Brasil. A abordagem que emula a compra e venda de um bem tangível parece mais razoável simplesmente pelo fato de que uma margem bruta de 20% (exigida pela aplicação do método PRL) para distribuidores não é descabida para uma série de setores, e esse pode ser o caso da indústria de software. Isso ocorre porque as despesas operacionais comuns de distribuidores tendem a ser parecidas (vendas, marketing, administrativas) e possuem níveis de relevância semelhantes” BORGES e BRANDÃO. Op. cit. (nota 11). p. 203-204.

Dado o seu escopo restrito às operações de licença de comercialização de *software*, a proposta também teria o mérito de ser um movimento gradual e de forma horizontal (com aplicação para um grupo determinado de contribuintes), que é inclusive uma das conclusões do Relatório Conjunto publicado em dezembro de 2019 pelo Projeto Conjunto Brasil-OCDE no tocante à qual seria a melhor maneira de se tratar a possível convergência entre os modelos.

Começar por tal recorte fático específico poderia inclusive ser uma boa demonstração inicial do Brasil para a comunidade internacional em termos de alinhamento aos padrões da OCDE – ainda que não com a adoção das *Guidelines* no primeiro momento, mas com a aplicação, no que interessa, da essência das normas de preços de transferência, de forma a não mais permitir a dupla tributação econômica sobre os pagamentos de tais licenças pelas subsidiárias nacionais às suas controladoras estrangeiras.

Ademais, como decorrência da adoção da proposta de alteração legislativa indicada acima, também haverá uma evolução no sentido de conferir previsibilidade tributária às operações de distribuição de *software* no mercado nacional, garantindo um ambiente de maior segurança jurídica e também criando um cenário de maior atratividade de investimentos para a economia brasileira, especialmente no setor de tecnologia<sup>159</sup>.

E ao menos no que diz respeito ao recorte fático examinado de forma específica, se aprovada, a proposta de alteração legislativa também terá a capacidade de evitar futuros contenciosos a respeito da dedutibilidade dos pagamentos pela licença de comercialização de *software*, assumindo-se, neste particular, que não haverá alteração nas estruturas contratuais empregadas pelos grupos multinacionais de *software* para viabilizar a distribuição do *software* nos mercados locais.

Por fim, considerando que a situação de tais licenças (enquanto intangíveis) está no bojo da discussão maior que ora se inicia no Brasil a respeito da convergência das regras brasileiras de preços de transferência às diretrizes previstas pela OCDE, o principal racional que pautou a proposta – positivar o reconhecimento da inadequação e inaplicabilidade das regras que limitam a dedutibilidade de *royalties* às licenças de distribuição de *software* – continuará vigente mesmo

---

<sup>159</sup> “These changes are needed not only for the country to comply with OECD’s Guidelines, but also for it to be able to attract investment in technology. However, the adoption of this solution depends, of course, on the political will of the federation levels, which must be aligned to present a viable scenario to the international community regarding the indirect taxation of the digital economy in Brazil. Should the current scenario persist, it is unlikely that the country will be regarded as a jurisdiction committed to legal safety and stability for its business community”. PISCITELLI, Tathiane. In: OECD International VAT/GST Guidelines: Is Brazil Ready? IBFD International Tax Monitor July/August 2019. p. 150.

com a eventual convergência das regras brasileiras de preços de transferência ao modelo OCDE, uma vez que as *TP Guidelines*, desenhadas de modo a capturar a forma pela qual as empresas realizam transações com intangíveis nos dias de hoje e aplicáveis de forma abrangente aos intangíveis não poderão coexistir com um regramento editado na década de 1950 e que se aplica de forma unilateral pelo Brasil e unicamente a pagamentos de marcas e patentes.

De outro modo, e considerando a possibilidade de que a convergência das regras brasileiras ao modelo OCDE não ocorra da forma que parece ser aquela desejada pelo Projeto Conjunto Brasil-OCDE, a aprovação da presente proposta terá então cumprido o intuito de conferir maior segurança jurídica ao setor de mercado responsável por atender à crescente demanda interna de vários setores da economia nacional por *software* desenvolvido no exterior.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou demonstrar como a adoção de uma legislação antiga e não adaptada à realidade das transações envolvendo *software* gerou uma situação problemática para um setor específico da economia nacional.

Especificamente no que tange às licenças de distribuição/comercialização de *software*, foi demonstrado que a legislação editada na década de 1950 para regulamentar a dedutibilidade de pagamentos de *royalties* ao exterior é inadequada para regulamentar tais pagamentos porque sua aplicação às licenças em questão fere a legalidade tributária e também porque o contexto histórico da edição de tal conjunto normativo estava voltado a coibir a distribuição de lucros (que então era tributada) disfarçada sob a forma de *royalties*. Não só a importância do *software* e das transações que o envolvem era marginal àquela época, como também a legislação mudou ao longo do tempo, com a isenção de tributação sobre a distribuição de lucros e dividendos.

Não fosse o bastante, por muito tempo o assunto sequer estava mapeado como possível contingência fiscal das operações nacionais das chamadas *software houses*, pois o entendimento da jurisprudência do CARF era no sentido de que tais pagamentos deveriam ser considerados como dedutíveis para fins de apuração do lucro real. Ocorre, entretanto, que como demonstrado, tal entendimento da jurisprudência administrativa mudou e, pautado numa aplicação (equivocada, a nosso ver) dos limites de dedutibilidade aplicáveis aos *royalties*, culminou na mais rigorosa de todas as posições possíveis, a da indedutibilidade total das despesas incorridas pelas operações nacionais com o pagamento das licenças de comercialização, a despeito de todas as evidências econômicas e negociais de que tais pagamentos são absolutamente indispensáveis para que se possa pensar na distribuição, no mercado nacional, do *software* que é desenvolvido integralmente no exterior por suas matrizes/controladoras.

Assim, as projeções previstas nos planejamentos estratégicos dos grupos multinacionais de *software* que têm operações locais no Brasil foram postas abaixo com a determinação da indedutibilidade dos pagamentos relativos à licença de comercialização de *software* e a dupla tributação econômica da renda que dela decorre, num claro exemplo de insegurança jurídica advinda da imprevisibilidade tributária – que, como visto, é um dos fenômenos que os países do G-20 têm buscado combater. Além de se verem impedidos de deduzir tais despesas, as operações brasileiras de tais grupos multinacionais passaram a enfrentar também os altos custos e incertezas que o litígio envolvendo valores tão elevados (e intrínsecos ao próprio modelo de

negócios adotado de forma padronizada pela indústria de *software* no mundo todo) representam no cenário brasileiro de litígio sobre questões tributárias.

O assunto se mostra ainda mais sensível quando lembramos que as operações envolvendo ativos intangíveis (e a forma como tais transações devem ser tributadas) estão no centro das atenções, muito em razão de sua importância nos novos modelos de negócios dos grupos multinacionais e também porque casos de planejamento tributário internacional envolvendo intangíveis ganharam muito destaque nos últimos anos, o que, por sua vez, desencadeou o Plano de Ação 8 do BEPS e também a versão 2017 das *TP Guidelines* da OCDE, como instrumentos que pretendem disciplinar a questão dos intangíveis dentro do escopo de diretrizes internacionais sobre regras de preços de transferência.

Além disso, o que torna o objeto de estudo do presente trabalho contemporâneo e atual é o fato de que o Brasil formalizou, em 2017, o pleito de acesso à OCDE. Tal pleito, por sua vez, desencadeou o Projeto Conjunto de Preços de Transferência da OCDE-Brasil, sendo certo que os Relatórios produzidos no âmbito de tal Projeto se debruçam sobre o tema, dedicando um capítulo inteiro à questão dos intangíveis e ao *gap* existente entre a legislação nacional e o padrão preconizado pela OCDE, e que tal Projeto Conjunto inclusive está encabeçando discussões perante a sociedade no tocante à convergência das regras brasileiras de preços de transferência ao padrão OCDE previsto nas *TP Guidelines*.

São esses os elementos formadores da situação fática que o presente trabalho se propôs a examinar e que culminam, ao menos sob o recorte específico (tratamento a ser dado pela legislação tributária nacional aos pagamentos pela licença de comercialização de *software* desenvolvido no exterior), na proposta de alteração legislativa apresentada, cuja possível aprovação levará à certeza de que tais transações estarão sujeitas ao regramento nacional aplicável aos preços de transferência (com a previsibilidade necessária ao planejamento empresarial), além de demonstrar uma atitude propositiva por parte do Brasil em relação às adaptações legislativas que deverão ser promovidas pelo país no processo de acesso à OCDE.

Por fim, ainda que se imagine que a possível acesso do Brasil à condição de membro da OCDE possa trazer benefícios ao País, não há na presente análise nenhum viés ideológico a respeito da acesso ou não do Brasil à OCDE, mas apenas a demonstração da necessidade de modificação da legislação no que diz respeito às licenças de comercialização de *software*, sendo certo que, a nosso ver, a adoção da proposta de alteração legislativa seria benéfica em termos de segurança jurídica mesmo se, por hipótese, não houver sucesso no processo de acesso do Brasil.



## REFERÊNCIAS

ARCHANJO, Carolina Rodrigues, ALVARENGA, Christiane Alves, GOMES, Daniel de Paiva, LARA, Daniela Silveira, FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros e PISCITELLI, Tathiane. **Impactos do julgamento da ADI nº 1.945 na tributação do software**. Disponível em: [www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/impactos-do-julgamento-da-adi-no-1-945-na-tributacao-do-software-28062020](http://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/impactos-do-julgamento-da-adi-no-1-945-na-tributacao-do-software-28062020). Acesso em 20 de julho de 2020.

BIFANO, Elidie Palma. **Apuração dos Preços de Transferência em Intangíveis, Contratos de Prestação de Serviços**. Intragrupos e *Cost Sharing Agreements*. In: Luis Eduardo Schoueri (coord.). Tributos e Preços de Transferência. vol. 3. São Paulo: Dialética, 2009.

BORGES, Alexandre Siciliano; BRANDÃO, Igor Scarano. **Preços de Transferência e a criação de valor: distribuição de software no Brasil**. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1201-001.462**. 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento. Rel. Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, em 9 de agosto de 2016.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1201-001.463**. 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento. Rel. Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, em 9 de agosto de 2016.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1301-002.200**. 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento. Rel. Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, em 14 de fevereiro de 2017.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1302-002.695**. 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento. Rel. Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, em 9 de abril de 2018.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1402-00.404**. 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento. Rel. Conselheiro Carlos Pelá, em 27 de janeiro de 2011.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1802.00330**. 2ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento. Rel. Conselheira Ester Marques Lins de Sousa, em 25 de janeiro de 2010.



BRASIL. Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 105-16.451**. 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Rel. Conselheiro Candido Rodrigues Neuber, em 23 de maio de 2007.

BRASIL. Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 108-07.262**. 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Rel. Conselheiro Luiz Alberto Cava Macieira, em 29 de janeiro de 2003.

BRASIL. Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 108-07.713**. 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Rel. Conselheiro Natanel Martins, em 8 de julho de 2004.

BRASIL. Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 108-07.741**. 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Rel. Conselheiro José Henrique Longo, em 19 de março de 2004.

BRASIL. Conselho de Contribuintes. **Acórdão nº 108-09.531**. 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Rel. Conselheiro Candido Rodrigues Neuber, em 23 de janeiro de 2008.

BRASIL. CSRF. **Acórdão nº 9101-003.055**. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Rel. Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, em 12 de setembro de 2017.

BRASIL. CSRF. **Acórdão nº 9101-003.062**. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Rel. Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, em 13 de setembro de 2017.

BRASIL. CSRF. **Acórdão nº 9101-003.063**. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Rel. Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, em 13 de setembro de 2017.

BRASIL. CSRF. **Acórdão nº 9101-003.874**. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Rel. Conselheira Viviane Vidal Wagner, em 6 de novembro de 2018.

BRASIL. STJ. **REsp nº 1.473.392/SP**. 4ª Turma. Rel. Min. Luis Felipe Salomão, em 21 de novembro de 2016.

BRASIL. TJ/SP. **Apelação Cível nº 9182936-93.2007.8.26.0000**. 9ª Câm de Dir. Privado. Rel. Des. Piva Rodrigues, em 27 de março de 2012.

CASTRO, Daiana. *Taxation of Software Payments: Multi-Jurisdictional Case Law Analysis*. In: Bulletin for International Taxation, 2019 (Volume 73), No. 3. Disponível em:

[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/bit\\_2019\\_03\\_o2\\_5.pdf?utm\\_source=twitter&utm\\_medium=social-media&utm\\_campaign=tweet-week-21&utm\\_content=pdf/bit\\_2019\\_03\\_o2\\_5.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/bit_2019_03_o2_5.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-21&utm_content=pdf/bit_2019_03_o2_5.pdf). Acesso em: 5 de novembro de 2020.

CHAPINOTTI, Mauricio Braga. **Preços de Transferência: O Princípio Arm's Length Aplicado a Bens Intangíveis**. In: Revista de Direito Tributário Internacional. vol. 3, ano 1, São Paulo: Quartier Latin, junho de 2006.

CUNHA, Cyro; OTTONI, Paulas. **Preços de Transferência e a Avaliação dos Intangíveis – os casos DHL e 3M nos Estados Unidos e a Legislação Brasileira**. In: Manual de Preço de Transferência, BEPS, Brasil & OCDE – Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

DIAS JUNIOR, Antônio Augusto Souza. **Intangíveis e Preços de Transferência: Vedações e Necessidades do Controle**. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 07. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2020. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-7-2020/intangiveis-e-precos-de-transferencia-vedacoes-e-necessidades-do-controle> Acesso em 20 de agosto de 2020.

DUQUE ESTRADA, Daniela; VARELA, Patrícia. **O futuro da tributação dos Roaylties no Brasil e a Aplicação das Regras de Preços de Transferência**. In: SAUNDERS, Ana Paula; CAVALCANTI PEPE, Flávia; AKIE UTUMI, Ana Claudia. Estudos de Tributação Internacional. Edição Especial. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

GADELHA, Marcondes. **O mercado de software no Brasil: problemas institucionais e fiscais**. Organizadores: Bernardo Felipe Estellita Lins, Cristiano Aguiar Lopes, Cláudio Nazareno. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2007. ISBN 85-7365-499-6  
Disponível em: [https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/3483/mercado\\_software\\_gadelha.pdf?sequence=4&isAllowed=y](https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/3483/mercado_software_gadelha.pdf?sequence=4&isAllowed=y). Acesso em: 20 em agosto de 2020.

GALHARDO, Luciana Rosanova. **Brasil, OCDE e os reflexos tributários para a legislação de preços de transferência**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/brasil-ocde-e-os-reflexos-tributarios-para-a-legislacao-de-precos-de-transferencia-03022020>. Acesso em 20 em julho de 2020.

GALHARDO, Luciana Rosanova; BALSIMELLI, Felipe Cerrutti. **Brasil, OCDE e as incertezas sobre o futuro das regras brasileiras de preços de transferência.** Disponível em <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/brasil-ocde-e-as-incertezas-sobre-o-futuro-das-regras-brasileiras-de-precos-de-transferencia/>. Acesso em: 25 de novembro de 2020.

GINSBURG, Jane C. *Four Reasons and a Paradox: The Manifest Superiority of Copyright over Sui Generis Protection of Computer Software.* Columbia Law Review, Dec., 1994, Vol. 94, No. 8 (Dec., 1994), p. 2559. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1123144>. Acesso em: 20 de setembro de 2020.

HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinicius. **As operações internacionais envolvendo software e o imposto sobre a renda.** In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 57-83.

HARRIS, Matthew R. *Copyright, Computer Software, and Work Made for Hire.* Michigan Law Review, Dec., 1990, Vol. 89, No. 3 (Dec., 1990), p. 663-664. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1289387>. Acesso em: 25 de setembro de 2020.

IMF/OECD (2019). *2019 Progress Report on Tax Certainty.* Paris. Disponível em: [www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm). Acesso em: 24 de outubro de 2019.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Por que a elasticidade-câmbio das importações é baixa no Brasil?** Evidências a partir das desagregações das importações por categorias de uso. Texto para Discussão nº 2046, março de 2015, produzido no âmbito do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), p. 30-31. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3643/1/td\\_2046.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3643/1/td_2046.pdf) Acesso em: 22 de agosto de 2020.

KATZMAN, Julie. *Joint Authorship of Commissioned Works.* Columbia Law Review, May, 1989, Vol. 89, No. 4 (May, 1989), p. 867-888. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1122903>. Acesso em: 25 de setembro de 2020.

KUBOTA, Luiz Claudio. **Desafios para a Indústria de Software**. Texto para Discussão nº 1150. Produzido no âmbito do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_1150.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1150.pdf). Acesso em: 22 de agosto de 2020.

LAVEZ, Raphael Assef. **BEPS: para quem? Avaliando o Projeto da OCDE a partir do Princípio Arm's Length**. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luis Eduardo (Org.). A tributação Internacional na Era Pós-Beps: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. 1ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. (Substância e Convenção Multilateral Vol. II).

LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação e Transferência de Tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, 27ª edição, 2006.

MALHEIRO, Eliete de Lima Ribeiro. **Preços de Transferência – Intangíveis, Serviços e Cost-Sharing**. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). Tributos e Preços de Transferência, vol. 3. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 61.

MARCONDES, Rafael Marchetti. **A Tributação dos Royalties**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

Mercado Brasileiro de Software: panorama e tendências [Publicações de 2009 a 2020]. In: *Brazilian Software Market: scenario and trends* [Publicações de 2009 a 2020]. 1. ed. São Paulo: ABES – Associação Brasileira das Empresas de Software, 2009. Edição bilíngue: Português/Inglês. ISBN 978-85-86700-03-3.

MIRAS, Clarissa Gianetti Machado; DEL BEL, Thiago. **Preços de Transferência e BEPS – Ações 8-10, 13 e 14**. In: Manual de Preço de Transferência, BEPS, Brasil & OCDE – Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. 2017, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>. Acesso em 12 de fevereiro de 2020.

OECD (2020). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Disponível em: [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf). Acesso em 5 de novembro de 2020.

OECD. *Aligning transfer pricing outcomes with value creation, actions 8-10 – 2015 final reports, OECD/G20 base erosion and profit shifting project*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>. Acesso em: 25 de setembro de 2020.

OECD. *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*. 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>. Acesso em 24 de outubro de 2019.

OECD/ Receita Federal do Brasil (2019). **Declaração Conjunta sobre o Projeto de Preços de Transferência da OCDE-BRASIL**. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/declaracao-conjunta-projeto-precos-de-transferencia-ocde-brasil-julho-2019.pdf>. Acesso em: 25.10.2019

OECD/Receita Federal do Brasil (2019). *Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard*. OECD, Paris. Disponível em: [www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.htm](http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.htm). Acesso em: 12 de janeiro de 2020.

OLIVEIRA, Márcio. CANEN, Doris. **Intangíveis na Esfera do Transfer Pricing Âmbito do BEPS e Direito Brasileiro: Uma Nova Era**. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luis Eduardo (Org.). *A tributação Internacional na Era Pós-Beps: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. 1ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016 (Substância e Convenção Multilateral Vol. II).

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **O Controle de Preços de Transferência em Operações com Intangíveis no Contexto do BEPS e a Perda da Hegemonia do Princípio Arm's Length**. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luis Eduardo (Org.). *A tributação Internacional na Era Pós-Beps: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*". 1ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016 (Substância e Convenção Multilateral Vol. II).

PISCITELLI, Tathiane. In: OECD International VAT/GST Guidelines: *Is Brazil Ready?* IBFD International Tax Monitor July/August 2019.

PISCITELLI, Tathiane. **OECD International VAT/GST Guidelines: Is Brazil Ready?** – In: IBFD International Tax Monitor, July/August 2019.

RIVAS DE SIMONE, Diego Caldas. **Segurança Jurídica e Tributação**: da certeza do direito à proteção legítima do contribuinte. São Paulo, Quartier Latin, 2011.

ROCHA, Sergio Andre. **Direito Internacional Tributário**: das origens ao contexto atual. In: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT – Belo Horizonte, ano 17, nº 102, nov/dez 2019.

ROCHA, Sergio André. **O futuro dos preços de transferência no Brasil**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-26/sergio-rocha-futuro-precos-transferencia-brasil>. Acesso em: 20 em julho de 2020.

ROCHA, Sergio Andre. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sergio Andre; SOARES, Romero Lobão. **Dedutibilidade de Pagamentos de Royalties para o Exterior pelo Direito de Distribuição/Comercialização de Software**. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio Andre. *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 42.

SCHARFSTEIN, Carlos Cornet; SALLOUT, Juliana Vargas. **Transferências cross border de direitos de uso sobre software de prateleira: aquisição de mercadoria ou licenciamento? Tributação na fonte e dedutibilidade de despesas**. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA,

Renato; MAITTO, Ricardo. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Arm's Length: Beyond the Guidelines of the OECD*. Amsterdam: Bulletin for International Taxation, n. 69 (12).

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013.

SCHOUERI, Luis Eduardo; JUNIOR, Ricardo André Galendi. *The BEPS Proposals on Intangibles: The Guidelines in Breach of the Convention*. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2015/10/19/the-beps-proposals-on-intangibles-the-guidelines-in-breach-of-the-convention/>. Acesso em: 3 de novembro de 2019.

SOARES, Romero Lobão; SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. **A Instrução Normativa INPI nº 70/2017: Dedutibilidade e Remessa de Royalties para o Exterior em Face do Novo Posicionamento do Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI**. In: Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 03 – 2018.

TORRES, Heleno Taveira; SCHOUERI, Luis Eduardo; TAVARES, Romero J. S. e ROCHA, Sergio André. **Manifesto à declaração conjunta sobre projeto de preços de transferência OCDE-Brasil**. Revista Consultor Jurídico, 25 de julho de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-25/opinioao-seguranca-juridica-isonomia-relacao-brasil-ocde>. Acesso em 20 de novembro de 2019.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Preços de Transferência – Intangíveis, Acordos de Repartição de Custos e Serviços de Grupo**. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). Tributos e Preços de Transferência, vol. 3. São Paulo: Dialética, 2009.

WACHOWICZ, Marcos. **O software: instituto de direito autoral sui generis**. Âmbito Jurídico, 31 de julho de 2007. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-43/o-software-instituto-de-direito-autoral-sui-generis/>. Acesso em: 20 de agosto de 2020.

ZACKIEWICZ, Mauro. **A economia do software e a digitalização da economia**. Revista Brasileira de Inovação, v. 14, n. 2, p. 31, 10 set. 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.20396/rbi.v14i2.8649110>. Acesso em: 20 de agosto de 2020.



## ANEXO I

**Dados extraídos dos estudos publicados pela Associação Brasileira das Empresas de Software (ABES) sob o título “Mercado Brasileiro de *Software* – Panorama e Tendências” (<https://abessoftware.com.br/dados-do-setor/>)**

- Participação de *software* desenvolvido no exterior no consumo nacional de *software* (em US\$ milhões)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Mercado de <i>software</i> no Brasil	2360	2720	3260	4190	5070	5452	5510	6300	9668	10945	11440	12582	8652	8357	10679	10269
Volume <i>software</i> desenvolvido no exterior	1720	1920	2202	2779	3419	3885	4380	4937	7451	8396	8644	9601	6528	6220	8223	8061
Participação <i>software</i> importado	73%	71%	68%	66%	67%	71%	79%	78%	77%	77%	76%	76%	75%	74%	77%	78%

- Empresas brasileiras de *software* por tipo de atividade desempenhada

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Desenvolvimento	23%	24%	24%	24%	24%	25%	25%	25%	24%	24%	29%	32%	31%	30%	27%	26%
Distribuição	55%	54%	54%	54%	52%	52%	52%	51%	50%	50%	45%	41%	41%	38%	34%	32%
Serviços	22%	22%	22%	22%	23%	23%	23%	25%	26%	26%	26%	27%	28%	31%	38%	42%

- Setores consumidores/usuários de *software* na economia nacional

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Indústria	27,50%	27,60%	25,40%	25,50%	23,90%	23,13%	19,80%	18,70%	18,60%	20,20%	22,50%	21,70%	21,00%	19,10%	19,10%	20,00%
Comércio	7,70%	7,60%	10,30%	10,30%	8,50%	8,99%	6,70%	6,90%	7,10%	8%	10,60%	11,10%	11,90%	11,90%	11,90%	10,80%
Agroindústria	1,10%	1%	1,70%	1,70%	2%	2,12%	2,60%	2,70%	2,70%	2,20%	2,10%	2,00%	1,90%	1,70%	1,70%	1,70%
Governo	6,30%	6,40%	7,90%	7,90%	7%	7,12%	9,80%	9,80%	9,70%	8,70%	5,10%	4,40%	4,50%	3,70%	3,70%	6,30%
Finanças	22,60%	22,70%	21,30%	21,10%	24,70%	24,98%	25,80%	24,90%	25%	26,40%	24,10%	24,80%	24,50%	30,70%	30,70%	26,40%
Serviços	14,20%	14%	15,70%	15,70%	12,10%	12,44%	23,30%	24,70%	24,80%	24,40%	26,10%	25,50%	26,60%	24,10%	24,10%	23,20%
Óleo e gás	2,70%	2,60%	5,60%	5,70%	6,10%	5,76%	5,30%	5,50%	5,30%	4,30%	4,30%	4,10%	3,90%	3,30%	3,30%	3,50%
Outros	17,90%	18%	12,10%	12,10%	15,70%	15,42%	6,30%	6,60%	6,80%	5,80%	5,20%	6,30%	5,70%	5,50%	5,50%	8,10%

**ANEXO II**

**COMPILAÇÃO DAS DECISÕES PROFERIDAS PELO CARF EM RELAÇÃO À**

**DISCUSSÃO LEGAL OBJETO DO ESTUDO**

	Processo	Acórdão	Data	Fundamentos Legais	Principais argumentos
FAVORÁVEIS	19515.721301/2015-93  Oracle do Brasil Sistemas Ltda.	CARF  1302-002.695	09.04.2018	Arts. 22 e 71 da Lei 4.506/64;  Art. 11 da Lei 9.610/98;  Art. 4 § 2º da Lei 9.609/98;  Art. 1 § 1º da Lei 10.168/00;  Arts. 352 e 353 do RIR/99;  Art. 108 do CTN;	Pagamento de <i>royalties</i> como contraprestação das avenças tratadas no contrato de cessão de direitos de <i>software</i> em que se observa a transferência dos respectivos códigos-fonte tecnologia.  São dedutíveis os <i>royalties</i> 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.
	13808.000301/99-11 – Sun Software Comercio e Representações Ltda.	CARF  1402-000.404	27.01.2011	Art. 2 da Lei 7.646/78;  Art. 7 da Lei 9.610/98;  Art. 9 da Lei 9.609/98;	A revenda de <i>software</i> sem a transferência de tecnologia com a entrega do código fonte, deve ser considerada como operação mercantil como outra qualquer.  Os pagamentos para o fornecedor, cujo contrato é de licença de uso ou de comercialização/distribuição, correspondem ao custo da mercadoria e não são considerados <i>royalties</i> para o efeito de aplicação dos limites previstos em lei.
	10882.002694/2004-27 – Compuware do Brasil S.A	CARF  1802-00.330	25.01.2010	Arts. 52 e 355 do RIR/99;  Art. 22 da Lei 4.506/64;  Art. 7 da Lei 9.610/98;  Art. 9 da Lei 9.609/98;	O <i>software</i> é produto próprio cujo direito é comercializado com o consumidor final no Brasil, e por isso o pagamento se dá ao fabricante no exterior.  A finalidade do pagamento dos <i>softwares</i> vai além dos limites de dedutibilidade estabelecidos em lei para pagamentos realizados a título de <i>royalties</i> pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

	<b>19515.000764/2006-27</b> <b>SAP Brasil Ltda.</b>	CARF 108-09.531	23.01.2008	Arts. 249, 252, 351, 352, 353, 682 e 710 do RIR/99;  Art. 2 da Lei 9.609/98;  Art. 22 da Lei 4.506/64;  Lei 9.279/96;  IN 252/02;	Os pagamentos realizados a título de direitos autorais à controladora no exterior para pagamento de taxa de licenciamento e comercialização de <i>software</i> classificam-se como <i>royalties</i> , cuja dedutibilidade se submete às condições gerais de apropriação de custos e despesas, pelos critérios da necessidade, usualidade e normalidade ao desenvolvimento das atividades da empresa, não se inserindo entre as hipótese de indedutibilidade previstas em lei.
	<b>10882.000831/2003-16 Compuware do Brasil S.A</b>	CARF 107-07.713	22.10.2004	Art. 7 da Lei 9.610/98;  Art. 2 da Lei 9.609/98;  Art. 292 do RIR/99;  Art. 22 da Lei 4.506/64;	Os pagamentos a título de remuneração pela comercialização de <i>softwares</i> para empresa controladora não se enquadram dentro das limitações impostas em lei, pois não se tratam de <i>royalties</i> .  Os referidos pagamentos são dedutíveis porque se configuram como remuneração de direitos de autor em face de contrato de licenciamento e distribuição de <i>softwares</i> , em que não se configura distribuição de tecnologia.
	<b>10920.001416/2001-14 Datasul S.A.</b>	CARF 108-07.741	16.04.2004	Art. 74 da Lei 3.470/58;  Art. 71 da Lei 4.506/64;  Art. 7 da Lei 9.610/98;  Art. 2 da Lei 7.646/87;  Arts. 1, 9 e 11 da Lei 9.609/98;  Art. 4 do CTN;	A revenda de <i>software</i> de prateleira (tipo standard), sem a transferência de tecnologia com a entrega do código fonte, deve ser considerada como operação mercantil como outra qualquer.  Os pagamentos para o fornecedor, cujo contrato é de licença de uso ou de comercialização, correspondem ao custo da mercadoria e não são considerados <i>royalties</i> para o efeito de aplicação dos limites estabelecidos em lei.
	<b>13808.001630/99-99 Oracle do Brasil Sistemas Ltda.</b>	CARF 108-07.262	13.06.2003	Art. 22 da Lei 4.506/64;	O Fisco se equivoca ao glosar os dispêndios com pagamentos à controladora da recorrente no exterior sob a ótica de serem <i>royalties</i> , pois se trata de ressarcimento de valores contratados pela aquisição de <i>softwares</i> por se tratar de programas prontos para colocação junto à clientela interessada em tais produtos.  Diante de análise sob a perspectiva de pagamento de aquisição de direito autoral, fica excepcionada da classificação como <i>royalties</i> a "exploração de direitos autorais quando percebidos pelo autor ou

					criador do bem ou obra", daí, as importâncias dispendidas a tal título não se sujeitam ao limite imposto pelo Regulamento do I. Renda.
--	--	--	--	--	--

DESFAVORÁVEIS	<b>16539.720014/2014-19 IBM Brasil Industria Maquinas e Serviços Ltda.</b>	CARF 1201-001.462	09.08.2016	Arts. 2 e 3 da Lei 9.609/98;	As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma indireta, constituem <i>royalties</i> e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda.
	<b>16682.720169/2015-82 IBM Brasil Industria Maquinas e Serviços Ltda.</b>	CARF 1201-001.463	09.08.2016	Art. 15 da Lei 5.988/73 (revogado); Arts. 7 e 11 da Lei 9.610/98; Art. 6-BIS 1 da Convenção de Berna; Arts. 22 e 71 da Lei 4.506/64; Art. 353 do RIR/99;	O autor é sempre a pessoa física, o indivíduo que a partir de seu gênio ou criatividade manifesta, de forma particular, uma ideia (a autoria não é ideia, mas sim a sua expressão). Dessa forma, resta clara a impossibilidade de que os direitos autorais pertençam a pessoa jurídica, de forma que estarão sempre atribuídos à pessoa física.  Não são dedutíveis os <i>royalties</i> pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.
	<b>19515.722545/2013-21 – SAP Brasil Ltda.</b>	CARF 1301-002.200	14.02.2017	Arts. 22 e 71 da Lei 4.506/64; Arts. 299, 352, 353, 354 e 355 do RIR/99; Art. 1º da Circular 2.816/98 do BACEN;	São consideradas indedutíveis para fins fiscais (i) as despesas cuja comprovação não esteja suportada em documentação hábil e idônea; e (ii) os pagamentos de <i>royalties</i> realizados a sócio, pessoa física ou jurídica, vinculadas societariamente a fonte pagadora.  Somente serão dedutíveis as despesas com assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, de pessoa jurídica sediada no Brasil com sua controladora no exterior se a empresa obedecer todos os requisitos previstos na legislação.
	<b>19515.003102/2005-28 – BMC Software do Brasil Ltda.</b>	CARF 105-16.451	23.05.2007	Parecer Normativo CST 37/74; Arts. 22 e 71 da Lei 4.506/64; Arts. 11 a 21 e 52 do Código Civil;	As remunerações pagas pela controlada a sua controladora no exterior pela cessão de direitos sobre programas de computador e uso de marcas constituem <i>royalties</i> e são indedutíveis para efeito de imposto de renda;

					<p>Não se pode atribuir a uma pessoa jurídica a criação de obra intelectual. Intelecto ativo - faculdade cognitiva pela qual as impressões recebidas pelos sentidos se tomam inteligíveis, i. e., apropriadas ao intelecto passivo; intelecto agente. Intelecto passivo - a faculdade cognitiva pela qual as impressões dos sentidos, já espiritualizadas pelo intelecto ativo (q. v.), são plenamente conhecidas. Os direitos autorais estarão sempre associados à pessoa física.</p>
	<p><b>19515.003102/2005-28 BMC Software do Brasil Ltda.</b></p>	<p>CSRF 9101-003.055</p>	<p>12.09.2017</p>	<p>Arts. 22 e 71 da Lei 4.506/64;</p> <p>Arts. 11 a 21 e 52 do Código Civil;</p> <p>Arts. 5, 11, 17, 24, 27, 28, 29 e 49 da Lei 9.610/98;</p> <p>Art. 2 da Lei 9.609/98;</p> <p>Art. 45 do RIR/99;</p>	<p>O entendimento de que o autor/criador tem necessariamente que ser uma pessoa física não advém de uma legislação antiga ou superada, mas sim de lei atualizada que consolidou a legislação sobre direitos autorais no Brasil;</p> <p>Se as pessoas jurídicas pudessem assumir a condição de autoras, elas gozariam automaticamente do direito inerente a esta condição, sem precisar que determinada proteção ou benefício lhes fosse estendido;</p> <p>A pessoa jurídica poderá ser titular de direitos patrimoniais, mas nunca considerada como autora/criadora da obra intelectual. Uma pessoa jurídica nem tem dimensão moral. O que ela tem é a lei e seus atos constitutivos, que previamente já definem a sua razão de ser. Uma pessoa jurídica também não tem a subjetividade criadora das pessoas naturais;</p> <p>As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma indireta, constituem <i>royalties</i> e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda.</p>
	<p><b>16539.720014/2014-19 – IBM Brasil Industria Maquinas e Serviços Ltda.</b></p>	<p>CSRF 9101-003.062</p>	<p>13.09.2017</p>	<p>Arts. 22 e 71 da Lei 4.506/64;</p> <p>Arts. 5, 11, 17, 24, 27, 28, 29 e 49 da Lei 9.610/98;</p>	<p>Não são dedutíveis os <i>royalties</i> pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de</p>

	<b>16682.720169/2015-82 – IBM Brasil Industria Maquinas e Serviços Ltda.</b>	CSRF 9101-003.063	13.09.2017	Art. 2 da Lei 9.609/98; Art. 45 e 353 do RIR/99; Art. 50 da Lei 8.383/91;	empresas e a seus parentes ou dependentes.  A IBM USA não cabe dentro da figura do "autor/criador" traçada pelo direito autoral brasileiro, que está sempre relacionado à pessoa física, e não jurídica.  Os rendimentos que a IBM USA recebe, quando autoriza a IBM Brasil a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, constituem remuneração paga pela controladora à controladora no exterior pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador e, consequentemente, são <i>royalties</i> , o que acarreta a não dedutibilidade para efeito do Imposto de Renda.
	<b>19515.722545/2013-21 – SAP Brasil Ltda.</b>	CSRF 9101-003.874	09.11.2018	Arts. 1, 2, 6 e 12 da Lei 9.609/98; Arts. 7, 9, 10, 11, 24, 27, 28, 29 e 49 da Lei 9.610/98; Arts. 22 e 71 da Lei 4.506/64; Art. 353 do RIR/99;	São indedutíveis (i) os <i>royalties</i> pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes; e (ii) para efeitos do Imposto de Renda, as remunerações pagas pela controladora à sua controladora no exterior pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador ( <i>royalties</i> ).  A lei brasileira protege a pessoa jurídica como titular de direitos autorais, mas não como autora. Esta está sempre relacionada à ideia de pessoa física. Ou seja, apenas a pessoa física poderá ser considerada autora.

**Observações:**

- A pesquisa de jurisprudência sintetizada nas tabelas acima se valeu de algumas combinações dos termos de busca “programa de computador”, “*software*”, “licença”, “comercialização”, “despesas”, “dedutíveis”, “inedutíveis”, “*royalties*”;
- Após a coleta, os resultados foram analisados individualmente como forma de expurgar do universo amostral as decisões que não digam respeito exclusivamente à dedutibilidade das despesas incorridas com a licença de distribuição/comercialização de *software*. Ademais, cumpre esclarecer que embora o acórdão CSRF 9101-003.874 atenda aos requisitos da pesquisa, ele foi intencionalmente suprimido da tabela de decisões em razão de decisão judicial (proferida nos autos da Ação Ordinária 13817-29.2015.4.01.3400 – 14ª Vara SJDF) que reconheceu a nulidade do julgamento do processo administrativo pela CSRF.