

# Dedutibilidade de pagamentos de *royalties* para o exterior pelo direito de distribuição/comercialização de *software*

## Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

## Romero Lobão Soares

Mestre pela linha de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento do programa de pós-graduação *stricto sensu* da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

---

**Resumo:** O presente artigo analisa as regras de dedutibilidade de pagamento de *royalties*, à luz da Lei de Direitos Autorais e da Lei do *Software*, buscando compreender se as pessoas jurídicas podem ser consideradas autoras/criadoras de programas de computador, de modo a justificar que os pagamentos realizados pelo licenciamento de direitos de comercialização de *software* não sejam classificados como *royalties* nos termos do artigo 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/64, sujeitando-se, portanto, à regra geral de dedutibilidade de pagamentos para não residentes. Analisamos também os dispositivos legais pertinentes à dedutibilidade dos pagamentos de *royalties* feitos para sócios pessoas jurídicas ou para parte relacionada no exterior.

**Palavras-chave:** Direito autoral. *Software*. *Royalties*. Dedutibilidade. Preços de transferência.

**Sumário:** **1** Introdução – **2** Origens das limitações da dedução de *royalties* – **3** Natureza dos pagamentos pela licença de direitos de comercialização de *software* – **4** Dedutibilidade de *royalties* pagos para sócio no exterior – **5** Conclusão

---

## 1 Introdução

Tema relevante, que vem sendo analisado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), diz respeito à dedutibilidade de despesas incorridas com a licença de direitos de comercialização de *software*, quando pagas por fonte brasileira para parte relacionada no exterior – controladora ou não da empresa brasileira. A controvérsia gira em torno da qualificação de tais pagamentos como *royalties* e sua eventual indedutibilidade na hipótese de remessa para beneficiário

no exterior pertencente ao mesmo grupo econômico da fonte brasileira, nos termos do que dispõe o artigo 363, I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR).<sup>1</sup>

De forma resumida, o atual entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF é no sentido de que tais pagamentos são classificados como *royalties* sempre que realizados para beneficiário pessoa jurídica, ao argumento de que o Direito Autoral brasileiro somente admitiria a pessoa física na condição de autor ou criador de obra literária, artística ou científica. Considerando que o regime de proteção à propriedade intelectual do *software* seria aquele aplicável às obras literárias, sustenta a CSRF que não seria possível admitir às pessoas jurídicas a condição de criadoras de um programa de computador.

Este posicionamento fundamenta-se em uma certa interpretação do artigo 2º da Lei nº 9.609/98 (“Lei do *Software*”)<sup>2</sup> e do artigo 11 da Lei nº 9.610/98 (“Lei de Direitos Autorais”).<sup>3</sup> Sustenta-se que o artigo 2º da Lei do *Software*, ao tratar do regime de proteção à propriedade intelectual de programas de computador, lhes atribui o mesmo regime conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais. Tendo-se este dispositivo como premissa, argumenta-se que a Lei de Direitos Autorais, em seu artigo 11, considera como autor apenas a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.

Com base nestes dispositivos, a CSRF vem decidindo que os pagamentos por direitos autorais para beneficiário pessoa jurídica – *ainda que estas incorram em massivos investimentos associados ao desenvolvimento de novas tecnologias* – seriam classificados como *royalties* e, portanto, indedutíveis quando pagos para parte relacionada no exterior. Nesse sentido, destaca-se o Acórdão nº 9101-003.055, da Primeira Turma da CSRF, cuja ementa reproduz-se abaixo:

REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma indireta, constituem *royalties* e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda. A BMC SOFTWARE, INC. não cabe dentro da figura do ‘autor/criador’ traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA. a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são *royalties*. Não foi por acaso, e nem por equívoco, que

<sup>1</sup> O referido dispositivo estabelece que as despesas com *royalties* serão indedutíveis na apuração do lucro real sempre que pagos para “sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes”.

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

<sup>3</sup> Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica. Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.

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’. (Acórdão nº 9101003.055. Sessão de julgamento de 12 de setembro de 2017)

A decisão em destaque, tomada pelo voto de qualidade, apegou-se a uma interpretação literal, isolada e descontextualizada dos mencionados artigo 2º da Lei do *Software* e artigo 11 da Lei de Direitos Autorais, para concluir que a legislação não estabelece a possibilidade de uma pessoa jurídica ser considerada como criadora de programas de computador, deixando de considerar aspectos de extrema relevância para construção da norma jurídica aplicável ao caso concreto.

Essa conclusão, que nos parece equivocada, tem gerado graves impactos de natureza tributária às empresas do setor de tecnologia que, em sua grande parte, adquirem o direito de comercializar licenças de *software*, geralmente remunerando sua controladora no exterior – ou outra empresa do mesmo grupo econômico –, titular de todos os direitos associados aos programas licenciados. Dentro deste contexto, as empresas brasileiras acabam sujeitas a vultuosas contingências, na medida em que restam impossibilitadas de deduzir despesas indiscutivelmente necessárias ao desenvolvimento de sua atividade econômica no país, implicando em grave distorção do conceito de renda.

Diversos são os reflexos decorrentes do posicionamento adotado pela CSRF. No presente artigo, contudo, serão abordadas especificamente as seguintes questões:

- i. Análise quanto à qualificação (ou não) dos pagamentos pelo direito de distribuição de *software* como *royalties*.
- ii. Eventual aplicação da regra prevista no artigo 363, inciso I, do RIR, que veda a dedutibilidade de *royalties* pagos para “sócios, pessoas físicas ou jurídicas”, à luz da redação do parágrafo único, do artigo 71 da Lei nº 4.506/64.
- iii. A possibilidade ou não de uma interpretação extensiva deste dispositivo para também abarcar pagamentos para empresas do mesmo grupo econômico da empresa brasileira – que não sejam suas sócias.

Antes de iniciar a análise de cada um desses temas, é importante apresentarmos breves comentários contextualizando as regras brasileiras que estabelecem limites à dedutibilidade de pagamentos de *royalties*.

## 2 Origens das limitações da dedução de *royalties*

Sob a ótica histórica, as regras de dedutibilidade de *royalties* foram criadas sob um propósito antiabuso, na medida em que as empresas brasileiras, em

meados da década de 50, remetiam ao exterior *royalties* em valores superiores aos próprios lucros destinados aos controladores e, muitas vezes, remuneravam direitos de propriedade industrial que sequer existiam (patentes expiradas, serviços de assistência técnica que não foram efetivamente prestados, etc.).<sup>4</sup>

Como as remessas para o exterior a título de *royalties* tinham tributação mais baixa em comparação com os dividendos, as empresas brasileiras buscavam, sempre que possível, qualificar os pagamentos como *royalties*.<sup>5</sup> Esta prática abusiva e não raro fraudulenta, gerou reação por parte do governo brasileiro, que, em meados da década de 50 e início da década de 60, editou um pacote legislativo na intenção de “moralizar” a dedutibilidade de *royalties*, implicando na edição das Leis nº 3.470/58, nº 4.131/62 e nº 4.506/64.

Contudo, como demonstra Luís Eduardo Schoueri, as normas em questão datam de períodos muito anteriores a 1995, época em que vigia em nosso ordenamento o regime de bitributação econômica de lucros e dividendos pelo Imposto de Renda. Neste regime, os lucros e dividendos auferidos pela pessoa jurídica deveriam ser tributados tanto nesta última quanto na pessoa de seus sócios, o que foi posteriormente afastado tendo em vista a isenção destas remunerações prevista no artigo 10 da Lei nº 9.249/95. Vejam-se suas palavras:

11.4.4 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.

<sup>4</sup> Sobre o tema, ver: SOARES, Romero Lobão; SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Instrução Normativa INPI 70/2017: dedutibilidade e remessa de royalties para o exterior em face do novo posicionamento do Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo, n. 3, 2018, p. 141.

<sup>5</sup> Cf. SOARES, Romero Lobão; SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Instrução Normativa INPI 70/2017: dedutibilidade e remessa de royalties para o exterior em face do novo posicionamento do Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo, n. 3, 2018, p. 141.

11.4.5 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 obre o capital próprio.<sup>6</sup> [Destaque nosso]

Considerando este contexto, percebe-se que 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, seja diante da atual disciplina tributária dos dividendos, seja em função das atuais atribuições do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), responsável por analisar a existência dos direitos de propriedade industrial licenciados.

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.<sup>7</sup> 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. É certo que o legislador ordinário possui certa margem de liberdade para restringir a dedução de despesas.<sup>8</sup> Contudo, em tais situações submete-se a ônus argumentativo mais contundente, e sua implementação deverá se sujeitar ao controle da proporcionalidade.

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

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 230-231. Sobre o tema, ver: TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Preço de Transferência: Intangíveis, Acordos de Repartição de Custos e Serviços de Grupo. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Tributos e Preços de Transferência*: 3º Volume. São Paulo: Dialética, 2009, p. 60.

<sup>7</sup> Sobre o tema, ver: ROCHA, Sérgio André. *Política Fiscal Internacional Brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 203-299.

<sup>8</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).

realizadas entre partes relacionadas. Nada obstante, temos convicção de que as regras brasileiras atuais têm que ser revistas. Esse contexto tem que ser levado em conta na interpretação da alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 e do artigo 363, inciso I, do RIR, que analisaremos neste estudo.

### 3 Natureza dos pagamentos pela licença de direitos de comercialização de *software*

Indiscutivelmente, os *royalties* exercem papel de grande relevância no atual contexto da digitalização da economia. Mas, afinal, o que se compreende por *royalties*?

A questão foi analisada há bastante tempo por Gilberto de Ulhôa Canto, antes mesmo que o conceito fosse positivado na legislação brasileira. O autor esclarece que o termo foi adotado pelo Direito brasileiro, passando a figurar em textos de lei sem, contudo, ter sido objeto de qualquer definição.<sup>9</sup> O termo, vale lembrar, era empregado pelas Leis nº 3.470/58 e nº 4.131/62, mas sua definição legal somente surgiu posteriormente, com a edição da Lei nº 4.506/64.

Neste contexto, o significado do termo foi construído a partir de enciclopédias e estudos apresentados pela doutrina estrangeira.<sup>10</sup> Com base em tais fontes, o autor concluiu que *royalty* seria mais adequadamente tratado como uma modalidade de remuneração decorrente do uso de bens imateriais ou de direitos, estando abarcados no conceito, por exemplo, os pagamentos decorrentes do licenciamento de marcas, patentes, direitos autorais, além da exploração de direitos minerários.<sup>11</sup>

<sup>9</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 tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário*. Vol. 2. Rio de Janeiro: Alba, 1964, p. 208.

<sup>10</sup> Nesse sentido, o autor esclarece: “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” (ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Royalties”, imposto sobre a renda. Distinção entre “royalties” e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário*. Vol. 2. Rio de Janeiro: Alba, 1964, p. 208).

<sup>11</sup> Vale notar que o artigo 74 da Lei nº 3.470/58 também associa o termo *royalty* às remunerações de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes. Para Gilberto de Ulhôa Canto, os serviços de assistência técnica, científica, administrativa, ou semelhantes cobertos pela Lei nº 3.470/58 seriam aqueles serviços que possuem uma relação direta entre a natureza do serviço e a produção industrial, o volume de vendas ou de operações de quem se beneficia da assistência recebida. Esta questão mostra-se mais evidente nas hipóteses em que a assistência se verifique no escopo de contratos de cessão ou licença para uso de patente, processo, fórmulas e etc., uma vez que, diante da interligação dos ajustes contratuais, a assistência restaria vinculada à cessão ou à licença. O autor destaca, ainda, que a modalidade mais sutil de prestação de assistência técnica é aquela conhecida no direito anglo-americano como

Noé Winkler, fazendo referência a estudo de Rubens Gomes de Souza, destacou que o termo pode ser definido como “regalia”, sendo originalmente utilizado “para designar o pagamento exigido pelo soberano em razão da concessão, a um particular, do privilégio de exercer uma atividade lucrativa”.<sup>12</sup>

Segundo seu estudo, a noção do termo evoluiu e passou a ser usado para abarcar também relações entre particulares, inserindo em seu escopo “(1º) a indenização paga ao proprietário do solo pela exploração mineral do subsolo, (2º) o pagamento, ao titular de uma patente de invenção ou marca de fábrica ou de comércio, do direito de explorar o produto patenteado ou garantido pela marca, (3º) o pagamento de informações técnicas referentes a processos industriais, ainda que não patenteados, mas mantidos secretos pelo seu inventor ou proprietário, e sob idêntico compromisso de segredo por parte do beneficiário”.<sup>13</sup>

No Direito brasileiro, o termo *royalties* foi definido no artigo 22 da Lei nº 4.506/64, sendo conceituado como rendimento decorrente do uso, fruição ou exploração de direitos, nos seguintes termos:

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

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

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos “royalties” acompanharão a classificação destes.<sup>14</sup> [Destaque nosso]

A listagem trazida por este dispositivo possui caráter *exemplificativo*, cabendo a caracterização como *royalties* para qualquer outro rendimento originário da exploração de direitos que não esteja listado neste artigo 22, como reconhecido

*know-how* (Cf. ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Royalties”, imposto sobre a renda. Distinção entre “royalties” e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário*. Vol. 2. Rio de Janeiro: Alba, 1964, p. 213-214).

<sup>12</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.

<sup>13</sup> WINKLER, Noé. *Imposto de Renda – Doutrina – Comentários – Decisões e Atos Administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 522.

<sup>14</sup> Sobre o tema, ver: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 728.

por Sérgio André Rocha e Marco Aurélio Greco.<sup>15</sup> Para Gabriel Francisco Leonardos, somente é possível falar em outorga de direito de uso caso seja juridicamente possível ao outorgante impedir o uso por qualquer outro terceiro que não o outorgado,<sup>16</sup> como é o caso, vale destacar, do licenciamento de direitos de comercialização de *software*.

Feitos esses comentários introdutórios, cumpre observar que, para o presente estudo, interessa-nos o disposto na alínea “d”, do artigo 22 da Lei nº 4.506/64, que trata dos *royalties* associados a direito autorais.

O dispositivo em questão estabelece que serão classificados como *royalties* os rendimentos associados à exploração de direitos autorais, *salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra*.

Nesse sentido, a partir da interpretação da alínea “d” do mencionado artigo 22, pode-se extrair duas normas jurídicas distintas, quais sejam:

- i. Se o licenciador, beneficiário do rendimento não tiver sido o autor ou criador do intangível (desenvolvedor do *software*), então o pagamento será considerado *royalty*.
- ii. De outro lado, caso o licenciador beneficiário do rendimento tenha sido o autor ou criador do direito autoral (desenvolvedor do *software*), o pagamento não terá natureza de *royalty* por exclusão legal. Estas duas situações atraem regimes jurídicos totalmente distintos para a dedutibilidade destes pagamentos.<sup>17</sup>

É justamente neste contexto que surge a questão objeto da presente análise. Para se classificar o pagamento como *royalty*, deve-se assumir que seu beneficiário não seja o criador do *software*. Como as empresas de tecnologia geralmente remuneram empresas vinculadas no exterior pelo licenciamento de direitos de comercialização do *software* no Brasil, indaga-se se tais empresas, à luz da legislação brasileira, podem ser consideradas como autor/desenvolvedor dos programas de computador, de modo a desclassificar eventuais pagamentos

<sup>15</sup> Nesse sentido, ver: ROCHA, Sérgio André; GRECO, Marco Aurélio; UCKMAR, Victor *et al.* *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 329-330.

<sup>16</sup> LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Tributação da Transferência de Tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 107-108.

<sup>17</sup> Diante destas duas possíveis interpretações, as empresas brasileiras, que habitualmente remuneram suas controladoras ou outras partes relacionadas pelos direitos de comercialização de *software*, tendem a classificar estes pagamentos como rendimentos associados a direitos autorais não classificáveis como *royalties*, por considerarem que os respectivos beneficiários seriam os efetivos autores/desenvolvedores destes programas. Seguindo esta lógica, estes pagamentos se amoldariam ao conceito de despesa necessária, submetendo-se à regra geral de dedutibilidade prevista pelo artigo 47 da Lei nº 4.506/64, reproduzida pelo artigo 311 do RIR, mesmo quando pagos a partes relacionadas. Neste caso, seriam aplicáveis as regras de preços de transferência previstas na Lei nº 9.430/1996 e, quando a beneficiária estiver localizada em país com tributação favorecida, ou sob regime fiscal privilegiado, as limitações estabelecidas pelo artigo 26 da Lei nº 12.249/2012.

como *royalties* em razão de seu caráter de remuneração por direitos autorais. É o que passaremos a analisar.

### 3.1 Pode a pessoa jurídica ser considerada criadora do *software*?

Como mencionado, a Lei de Direitos Autorais, em seu artigo 7º, inciso XII, inclui o *software* no rol de obras intelectuais decorrentes das “criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro”. Contudo, o §1º do referido dispositivo destaca que *os programas de computador são objeto de legislação específica, sendo-lhes aplicadas, relativamente à Lei de Direitos Autorais, somente as disposições que considerem a natureza específica dos softwares*.

A caracterização dos programas de computador como direitos autorais é corroborada pelo artigo 2º da Lei do *Software*, que estabelece que o regime de proteção da propriedade intelectual dos programas de computador é aquele conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais.

O *software* possui, portanto, um regime jurídico especial, sendo regido por lei específica, com a aplicação subsidiária da legislação referente a direitos autorais naquilo em que a lei específica for omissa, ou que não for contraditório com o regime nesta previsto.<sup>18</sup>

Quanto à autoria das obras literárias, a Lei de Direitos Autorais estabelece, em seu artigo 11, que “autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica”. Com isso, a partir de uma análise literal desses dispositivos, a CSRF chegou ao entendimento de que somente a pessoa física poderia assumir a autoria de um programa de computador.

Contudo, como veremos adiante, esta interpretação não se sustenta pela leitura sistemática da Lei de Direitos Autorais e da Lei do *Software*. O fato é que o citado artigo 2º da Lei do *Software* contém ressalva expressa no sentido de considerar indispensável a observância das demais disposições previstas nela própria. Da mesma forma, a Lei de Direitos Autorais, reconhecendo a possível incompatibilidade de alguns de seus dispositivos com o caso particular dos *softwares*, também faz ressalva destacando que somente deverão ser observadas

<sup>18</sup> A equiparação da proteção dos programas de computador à proteção conferida a uma obra literária está presente na Convenção de Berna (1971) e no Acordo TRIPS (sigla em inglês para Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio), adotado em 1995, no âmbito da Organização Mundial do Comércio, que, em seu artigo 10 (1) define: “Programas de computador, em código fonte ou objeto, serão protegidos como obras literárias pela Convenção de Berna (1971)”.

aquelas disposições que lhes sejam efetivamente aplicáveis e compatíveis. Nesse sentido, vejamos:

#### Lei do Software

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

#### Lei de Direitos Autorais

Art. 7º. [...]

§1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, *observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis*. [Grifo nosso]

Neste contexto, seria legítimo desde já concluir que *nem todos os dispositivos da Lei de Direitos Autorais serão aplicados aos softwares*, mas somente àqueles que lhes sejam compatíveis. E quais seriam os dispositivos da Lei de Direitos Autorais aplicáveis aos programas de computador? A resposta nos parece bastante simples: somente aqueles dispositivos que (i) não contrariem a própria Lei do *Software* e (ii) que sejam, de fato, condizentes com as particularidades dos programas de computador.

Com isso, a primeira questão que se enfrenta é o argumento de que a pessoa jurídica poderia ser titular de direitos patrimoniais, mas nunca poderia ser considerada como autora/criadora do *software*, tendo em vista que seriam os direitos morais que assegurariam a autoria de uma obra (i.e., no caso, a autoria do programa de computador), e esta dimensão moral não se estenderia às pessoas jurídicas.

Esta concepção parte do pressuposto de que, para fins de definição da autoria do *software* (em função de sua equiparação às obras literárias), somente as pessoas físicas poderiam ser titulares dos chamados direitos morais do autor, dentre eles, o direito de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra, direito este inalienável e irrenunciável, nos termos do artigo 22,<sup>19</sup> do artigo 24, inciso I,<sup>20</sup>

<sup>19</sup> Art. 22. Pertencem ao autor os *direitos morais e patrimoniais* sobre a obra que criou. [Destaque nosso]

<sup>20</sup> Art. 24. São direitos morais do autor: I – o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra; II – o de ter seu nome, pseudônimo ou sinal convencional indicado ou anunciado, como sendo o do autor, na utilização de sua obra; III – o de conservar a obra inédita; IV – o de assegurar a integridade da obra, opondo-se a quaisquer modificações ou à prática de atos que, de qualquer forma, possam prejudicá-la ou atingi-la, como autor, em sua reputação ou honra; V – o de modificar a obra, antes ou depois de utilizada; VI – o de retirar de circulação a obra ou de suspender qualquer forma de utilização já autorizada, quando a circulação ou utilização implicarem afronta à sua reputação e imagem; VII – o de ter acesso a exemplar único e raro da obra, quando se encontre legitimamente em poder de outrem, para o fim de, por meio de processo fotográfico ou assemelhado, ou audiovisual, preservar sua memória, de forma que cause o

e do artigo 27,<sup>21</sup> todos da Lei de Direitos Autorais, enquanto a titularidade dos direitos patrimoniais poderia ser normalmente atribuída às pessoas jurídicas, com base no artigo 28 da referida lei.<sup>22</sup>

Deve-se destacar que esta interpretação está restrita às hipóteses em que uma determinada obra (i.e., o *software* em função de uma equiparação) seja individualmente desenvolvida por um autor identificável. Contudo, no contexto empresarial, a criação de um *software* na maioria das vezes não envolve um esforço criativo individual, mas uma comunhão de esforços sob a direção comum da empresa, que se responsabiliza pelo desenvolvimento do programa de computador mediante a disponibilização de recursos materiais e financeiros, assumindo todos os riscos e encargos do negócio.<sup>23</sup>

Marcos Wachowicz destaca que a complexidade de trabalhos que envolvem a criação e desenvolvimento do *software* muitas vezes é “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”. Para o autor, nestes casos, “a obra é o caso de uma coletiva havida por iniciativa e responsabilidade de uma *software house*. Esta obra coletiva será comercializada com o nome e a marca da *software house*”.<sup>24</sup>

Diante deste plexo de atividades, resta evidente que o resultado final do produto “*software*” dependerá de expressa aprovação da empresa responsável pelo projeto, a quem caberá o direito de fiscalizar e supervisionar todas as etapas pertinentes à sua criação, sendo, portanto, impossível atribuir a uma pessoa específica a atividade criativa. É graças à atuação da empresa, diga-se, da pessoa jurídica através de indivíduos que laboram com um objetivo econômico comum, que o *software* ganha sua feição final.

---

menor inconveniente possível a seu detentor, que, em todo caso, será indenizado de qualquer dano ou prejuízo que lhe seja causado. [Destaque nosso]

<sup>21</sup> Art. 27. Os direitos morais do autor são *inalienáveis e irrenunciáveis*. [Destaque nosso]

<sup>22</sup> Art. 28. Cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica.

<sup>23</sup> Denis Borges Barbosa identifica e individualiza as diversas etapas necessárias à elaboração de um programa de computador. O autor considera que o desenvolvimento de um *software* ocorre em 6 (seis) fases, e a classificação da criação em cada fase ajuda a determinar como ela se relaciona com o código fonte do programa. Vejamos: (1) a concepção da ideia que soluciona o famoso problema técnico de que falam as leis de patentes; (2) a formulação do método a seguir, usualmente expresso em fórmulas matemáticas ou lógico-matemáticas, denominado algoritmo; (3) o organograma ou plano de solução, resultante do algoritmo; (4) um texto em linguagem de programação – BASIC, C, PASCAL – que toma os elementos do organograma, chamado de programa fonte ou código fonte; (5) um texto em linguagem intermediária, *assembly* ou de compilação; (6) um texto legível diretamente pela máquina, denominado código objeto (cf. BARBOSA, Denis Borges. *Propriedade Intelectual – Direitos Autorais, Direitos Conexos e Software*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 154).

<sup>24</sup> WACHOWICZ, M. O software: instituto de direito autoral sui generis. *Âmbito Jurídico*, v. 7, 2007, p. 148.

Com base neste contexto específico, no qual se verifica a iniciativa de criação por parte da pessoa jurídica, que o regime aplicável ao *software* passa a ser o regime das *obras coletivas*, definido pela alínea “h”, do inciso VIII, do artigo 5º da Lei de Direitos Autorais,<sup>25</sup> e a titularidade originária da pessoa jurídica passa a ser plenamente plausível, principalmente se levarmos em consideração o disposto no parágrafo único do artigo 11 da Lei de Direitos Autorais, que garante à pessoa jurídica a mesma proteção concedida ao autor.<sup>26</sup> Importante registrar que na obra coletiva as contribuições de todos os participantes se fundem em uma *criação autônoma*, criada justamente por iniciativa, organização e responsabilidade da pessoa jurídica.

Nessa linha, Antonio Carlos Morato defende a necessidade de se garantir a integridade da criação autônoma por parte da pessoa jurídica, garantindo-lhe a proteção ao direito de paternidade da obra, direito moral por excelência, tomando também como base o disposto no artigo 52 do Código Civil.<sup>27</sup> *Seria garantido, portanto, às pessoas jurídicas, a titularidade originária (autora) da obra coletiva, sendo ela titular de direitos morais e direitos patrimoniais de autor.*<sup>28</sup>

O autor cita Carlos Alberto Bittar, para quem a pessoa jurídica também deve ser considerada como criadora da obra coletiva “sempre que se não puder individualizar a contribuição de cada elaborador” tendo como fundamento a “própria natureza dessas entidades de direito (pessoas jurídicas), que participam dos atos da vida civil, sendo representadas, em sua exteriorização, por pessoas naturais”.<sup>29</sup>

Na concepção do autor, no contexto das obras coletivas, a autoria da pessoa jurídica seria classificada como objetiva, enquanto à pessoa física caberia a autoria subjetiva. Neste caso, esclarece que:

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

<sup>25</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*; [...]. [Destaque nosso]

<sup>26</sup> Art. 11 [...] Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.

<sup>27</sup> Art. 52. Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade.

<sup>28</sup> MORATO, Antonio Carlos. Os direitos autorais na Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: a obra coletiva e a titularidade originária decorrente da organização da obra. *Revista da Faculdade de Direito de São Paulo*, v. 109, jan./dez. 2014, p. 116-117. Disponível em: [www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/89229/Rev\\_2014\\_03/](http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/89229/Rev_2014_03/). Acesso em: 14 out. 2018.

<sup>29</sup> BITTAR, Carlos Alberto. *Direito de Autor na Obra feita sob Encomenda*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 80.

Fundamos nosso entendimento na Constituição Federal (art. 5º, X, que admite os direitos da personalidade das ‘pessoas’ sem distingui-la em físicas e jurídicas como ocorre em outros dispositivos), na Lei de Direitos Autorais (art. 5º, VIII, ‘h’ em conjunto com o art. 11, parágrafo único) e no Código Civil (art. 52), todos mencionados anteriormente e que autorizam (ao lado da interpretação análoga da Súmula n. 227 do Superior Tribunal de Justiça que reconhece a ‘honra objetiva’ das pessoas jurídicas) a interpretação que adotamos quanto aos direitos da personalidade da pessoa jurídica (entre os quais os direitos morais de autor que inclui o direito de paternidade sobre a obra criada).<sup>30</sup>

Seguindo esta mesma linha de entendimento, o Tribunal de Justiça de São Paulo,<sup>31</sup> ao interpretar o parágrafo único do artigo 11 e a alínea “h” do inciso VIII do 5º da Lei de Direitos Autorais, reconheceu que a pessoa jurídica pode, em determinadas situações, ser titular originário dos direitos de autor, não somente em seus aspectos patrimoniais, mas também em seus aspectos morais, dado que atua de modo criativo, em caráter de coordenação e direção. Para tanto, os seguintes elementos seriam necessários: (i) direção e coordenação do encomendante; (ii) trabalho intelectual remunerado de vários elaboradores que produzem em equipe, assalariados para criar; (ii) fusão dos respectivos esforços na obra final encomendada.<sup>32</sup>

Suportando esses argumentos, merece destaque o inciso I do §1º do artigo 3º da Lei do *Software*, que trata sobre o registro dos programas de computador e define que o respectivo pedido de registro do *software* deverá conter a indicação do autor do programa de computador, *seja pessoa física ou jurídica*, o que também é replicado no inciso I, do §1º, do artigo 1º do Decreto nº 2.556/98, abaixo transcritos:

Art. 3º Os programas de computador poderão, a critério do titular, ser registrados em órgão ou entidade a ser designado por ato do Poder Executivo, por iniciativa do Ministério responsável pela política de ciência e tecnologia.

§1º O pedido de registro estabelecido neste artigo deverá conter, pelo menos, as seguintes informações:

I – os dados referentes ao autor do programa de computador e ao titular, se distinto do autor, *sejam pessoas físicas ou jurídicas*; [...].  
[Destaque nosso]

<sup>30</sup> MORATO, Antonio Carlos. Os direitos autorais na Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: a obra coletiva e a titularidade originária decorrente da organização da obra. *Revista da Faculdade de Direito de São Paulo*, v. 109, jan./dez. 2014, p. 120. Disponível em: [www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/89229/Rev\\_2014\\_03/](http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/89229/Rev_2014_03/). Acesso em: 14 out. 2018.

<sup>31</sup> Apelação nº 9182936-93.2007.8.26.0000 (Publicação no *Diário da Justiça* em 04.04.2012).

<sup>32</sup> CAVALHEIRE, Aline Rodrigues. Os Direitos Autorais e a Pessoa Jurídica. In: NERY, Rosa Maria de Andrade; GAGO, Viviane Ribeiro; FIGUEIREDO, Fernando Vieira de (Coord.). *Advocacia Corporativa: Desafios e Reflexões*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 132-133.

Art. 1º Os programas de computador poderão, a critério do titular dos respectivos direitos, ser registrados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI.

§1º O pedido de registro de que trata este artigo deverá conter, pelo menos, as seguintes informações:

I – os dados referentes ao autor do programa de computador e ao titular, se distinto do autor, sejam *peçoas físicas ou jurídicas*; [...].  
[Destaque nosso]

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 peçoas 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.

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

- i. No caso de pagamento pelo direito de comercialização de *software*, feito para *pessoa física ou jurídica criadora* do programa de computador, *o mesmo não seria qualificado como royalty*. Este tipo de pagamento, quando feito à parte relacionada ou a beneficiário localizado em país com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, estará sujeito ao controle com base nas regras de preços de transferência.
- ii. Por outro lado, quando o pagamento for feito para *pessoa física ou jurídica que não seja o desenvolvedor do programa de computador*, tal pagamento será qualificado como *royalty*. Nesses casos serão aplicáveis as regras de restrição de dedutibilidade previstas na legislação do Imposto de Renda, comentadas a seguir.

#### 4 Dedutibilidade de *royalties* pagos para sócio no exterior

Como vimos no item anterior, pagamentos pelo direito de comercialização de programas de computador, feitos para pessoa física ou jurídica *que não seja o desenvolvedor do software*, são tratados como *royalties*. Portanto, neste caso aplicam-se as regras previstas na legislação sobre as limitações de dedutibilidade de tais pagamentos.

Um ponto de intenso debate nesse contexto diz respeito aos pagamentos realizados por fonte brasileira para beneficiário no exterior, quando este for sócio, controlador indireto, ou mesmo apenas parte do mesmo grupo econômico da

empresa brasileira. Essa discussão tem como foco a interpretação do artigo 363, inciso I, do RIR, que estabelece o seguinte:

Art. 363. Não são dedutíveis:

I – os royalties pagos a *sócios, pessoas físicas ou jurídicas*, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; [...]. [Destaques nossos]

A análise deste dispositivo, contudo, deve ser feita à luz da lei que lhe dá fundamento, qual seja, a Lei nº 4.506/64, que em seu artigo 71, parágrafo único, alínea “d”, dispõe:

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

[...]

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

[...]

d) os ‘royalties’ pagos a *sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes*; [...]. [Destaque nosso]

Analisando as normas em destaque, percebe-se que o inciso I do artigo 363 do RIR adicionou a expressão “pessoas físicas ou jurídicas” para qualificar os sócios beneficiários dos *royalties* pagos por fonte brasileira. No dispositivo original da Lei nº 4.506/64, como se pode observar, *não encontramos esta segregação explícita*.

A leitura do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 leva à interpretação de que a proibição de dedutibilidade dos *royalties* seria aplicável apenas no caso de pagamento de *royalties* a *sócios pessoas físicas*.

Com efeito, o artigo 71 refere-se especificamente a “sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes”. Neste caso, como a lei faz menção a parentes e dependentes tanto dos sócios quanto dos dirigentes, a conclusão mais intuitiva seria de que somente caberia a menção a parente ou dependente de sócio se este fosse pessoa física, afinal, pessoas jurídicas não possuem parentes ou dependentes.<sup>33</sup>

Por mais que, nos marcos do pluralismo metodológico,<sup>34</sup> não haja nenhuma prevalência apriorística entre os elementos de interpretação, o fato é que, em

<sup>33</sup> Nesse mesmo sentido, ver: MARCONDES, Rafael Marchetti. *A Tributação dos Royalties*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 94-95.

<sup>34</sup> Ver: ROCHA, Sérgio André. *Interpretação os Tratados para Evitar a Btributação da Renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 129; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e de Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 153-154.

qualquer hipótese, o texto normativo apresenta os limites, a moldura dentro da qual as possibilidades de sentido estão contidas.<sup>35</sup> Dessa forma, não se pode afastar com facilidade ou sem reflexão os limites apresentados pelo texto objeto de interpretação.

Feitos esses comentários e apresentada nossa opinião, temos que reconhecer que é possível uma leitura parcial da alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/64, que separe a primeira parte do dispositivo da segunda, interpretando seção “os ‘royalties’ pagos a sócios ou dirigentes de empresas” de forma isolada. Como mencionamos, não nos parece a melhor interpretação desta alínea, mas vamos assumir, para fins argumentativos, que seja uma interpretação possível. Cabe-nos, então, examinar se, neste caso, a limitação ali prevista se aplicaria apenas a *royalties* pagos a pessoas jurídicas não residentes que tenham participação societária direta na empresa brasileira, ou se a mesma seria igualmente aplicável a pagamentos feitos a empresas não residentes que sejam parte de um mesmo grupo econômico, mas que não possuam vínculo societário direto com a empresa brasileira.

#### 4.1 Pagamentos de *royalties* para controladora indireta ou outras empresas do mesmo grupo econômico no exterior

Como vimos, ao analisarmos o tema dos limites aplicativos da alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 e do artigo 363, inciso I, do RIR, surge uma questão adicional: ao se referirem ao *sócio*, esses dispositivos exigem uma relação societária direta entre a empresa estrangeira e a brasileira ou abririam os mesmos espaço para a aplicação da restrição ali prevista a pagamentos feitos a controladores indiretos e outras empresas de um mesmo grupo econômico?

Nossa opinião, uma vez mais, está pautada pelos limites textuais desses dispositivos.

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

Não há, na legislação, um conceito de “sócio indireto”. Há um conceito de “controlador indireto”, aplicável quando uma pessoa, física ou jurídica, detém o controle de outra entidade por intermédio de outras pessoas jurídicas, mas não de sócio indireto.<sup>36</sup>

<sup>35</sup> ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 93-97.

<sup>36</sup> Ver o §2º do artigo 243 da Lei das S/A. Sobre o tema, ver: ROCHA, Sérgio André. *Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 134-139.

Feitas essas observações, vale retomar o argumento no sentido de que tanto a alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 quanto o artigo 363, inciso I, do RIR falam em sócio. Parece não haver margem para uma extensão desta palavra para incluir em seu sentido o controlador indireto, que sócio da empresa brasileira não é.

Se a aplicação desses dispositivos ao controlador indireto já vai além de suas possibilidades textuais, definitivamente não seria possível cogitar da sua aplicação a outras empresas de um mesmo grupo econômico, já que essas nem indiretamente poderiam ser consideradas sócias da empresa brasileira.

Além dos argumentos apresentados acima, deve-se ter em conta que se os referidos dispositivos considerassem indedutível todo e qualquer pagamento feito para sócios, incluindo o controlador indireto da empresa brasileira, acabaria por tornar supérfluo o artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2, da Lei nº 4.506/64, que estabelece a indedutibilidade dos *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando 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*. A norma em questão, vale notar, sempre esteve em vigor, tendo sido alterada pelo artigo 50 da Lei nº 8.383/91, para condicionar esta dedutibilidade a condições específicas.<sup>37</sup>

Ou seja, percebe-se, claramente, que quando a Lei nº 4.506/64 pretendeu restringir a dedução de pagamentos para controlador indireto, o fez de forma explícita, o que reforça nossa interpretação no sentido de que a alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 e o artigo do artigo 363, inciso I, do RIR, somente se aplicam a pagamentos feitos a sócio, entendido este como aquele que detém diretamente um quinhão do capital social da empresa brasileira.

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

<sup>37</sup> Nestes casos, a dedutibilidade ficou condicionada aos percentuais previstos pela Portaria MF nº 436/58, variando entre 1 a 5% da receita líquida de vendas do produto fabricado ou vendido pela empresa brasileira, devendo os respectivos contratos envolvendo transferência de tecnologia passarem pelo procedimento prévio de averbação perante o Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) e registrados perante o Banco Central do Brasil (BACEN), como condição prévia à dedutibilidade de *royalties*. Para uma abordagem mais detalhada sobre, ver: SOARES, Romero Lobão; SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Instrução Normativa INPI 70/2017: dedutibilidade e remessa de royalties para o exterior em face do novo posicionamento do Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo, n. 3, p. 127-148, 2018.

indiretos, como é o caso, por exemplo, do artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, da Lei nº 4.506/64.

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

## 4.2 Substância econômica e ausência de artificialidade como limite

Durante muitos anos prevaleceu no Brasil uma abordagem essencialmente formal em relação à legitimidade dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte para evitar, reduzir ou postergar o dever de pagar tributos. Os únicos limites que eram reconhecidos por esta doutrina ao chamado “planejamento tributário” eram o filtro da legalidade e a necessidade de o ato ou negócio jurídico ser praticado antes da ocorrência do fato gerador.<sup>38</sup>

Há quase duas décadas esta linha vem sendo posta em xeque, reconhecendo-se que a legitimidade dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, para evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos depende também do respeito à sua causa típica, da não deturpação de seu perfil objetivo.

Não é nosso propósito analisar o tema do planejamento tributário em detalhe.<sup>39</sup> O que é importante pontuarmos aqui é que, a conclusão apresentada no item anterior pode ser afastada em situações onde fique comprovado que o sócio era o detentor do intangível e que o mesmo foi transferido para outra empresa do mesmo grupo somente para evitar a incidência da regra brasileira limitadora da dedutibilidade da despesa.

Note-se que, neste caso, o ônus da prova da transferência artificial e fiscalmente motivada do intangível será das autoridades fiscais, que jamais poderão presumir o comportamento abusivo.

Portanto, é possível a desconsideração de pagamentos feitos à controladora indireta, ou empresa do mesmo grupo econômico, beneficiária dos *royalties*, e requalificação de tais pagamentos como feitos à sócia da empresa brasileira.

<sup>38</sup> Para uma análise da literatura que sustenta essa linha doutrinária, ver: ROCHA, Sergio André. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018, p. 489-498.

<sup>39</sup> Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019; SOARES, Romero Lobão. Tentativas de Regulamentação da Norma Antielisiva Brasileira e a Influência na Produção Jurisprudencial do CARF. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018, p. 463-485.

Contudo, tal possibilidade se apresenta apenas na hipótese de comprovada artificialidade de sua estrutura no exterior. É possível que se verifique a interposição artificial de entidade entre a empresa brasileira e sua efetiva sócia no exterior, de modo a evitar a aplicação da regra de ineditibilidade no Brasil. Tais estruturas, quando criadas artificialmente, com o único objetivo de evitar a aplicação da norma de restrição da dedutibilidade, certamente serão confrontadas e, demonstrada a artificialidade, desconsideradas para fins fiscais.

## 5 Conclusão

Diante de todo o exposto, as remessas para o exterior a título de licença de direitos de comercialização de *software* devem ser tratadas como remuneração pelo licenciamento de direito autoral, *desde que o pagamento seja feito ao criador do programa, pessoa física ou jurídica*. Muito embora a CSRF tenha se manifestado pela classificação destes pagamentos como *royalties*, sob o argumento de que somente pessoas físicas podem ser consideradas como autoras/criadoras dos programas de computador, parece-nos que a interpretação adotada, neste caso, não reflete o disposto na legislação.

De fato, a pessoa jurídica pode ser investida na condição de autora do *software* quando este tiver sido criado no contexto das obras coletivas, nos termos da alínea “h” do inciso VIII do artigo 5º da Lei de Direitos Autorais, no qual as contribuições de todos os participantes se fundem em uma *criação autônoma*, desenvolvida justamente por iniciativa, organização e responsabilidade da pessoa jurídica.

Neste caso, a pessoa jurídica é investida tanto dos direitos morais do autor (incluindo aí, o direito de paternidade da obra) como dos respectivos direitos patrimoniais, resguardados os interesses individuais dos participantes. Como destacado, no caso de um *software* desenvolvido por uma empresa de tecnologia, torna-se impossível identificar a criação individual de qualquer participante, já que, ao fim e ao cabo, é a empresa que valida a versão final para fins de circulação comercial. É a empresa também que fornece todos os recursos necessários ao desenvolvimento do programa, assim como incorre em todos os riscos associados à criação.

Desta forma, desde que devidamente comprovadas tais particularidades, não há como afastar a condição de autora às pessoas jurídicas em tais casos, de modo que todos os pagamentos associados ao direito de comercialização do *software* não poderão ser classificados como *royalty*, nos termos do artigo 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/64. Em tal hipótese, as despesas incorridas pela empresa sujeitam-se tão somente ao teste das despesas necessárias e ao controle de preços de transferência.

Nos casos em que o direito de uso ou de comercialização do programa de computador é licenciado por empresa que não o seu criador, aplica-se a restrição prevista na alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/64 e do artigo 363, inciso I, do RIR.

Contudo, ao interpretarmos esses dispositivos nossa posição é que:

- i. O termo “sócio”, previsto no artigo 71, parágrafo único, alínea “a”, da Lei nº 4.506/64, não contempla as pessoas jurídicas. A interpretação do dispositivo não pode extrapolar o limite possível da norma, que, em nenhum momento, deu qualquer indício interpretativo no sentido de aplicar tal proibição às pessoas jurídicas.
- ii. Ainda que fosse possível interpretar o texto em questão para também abarcar “sócio pessoa jurídica”, o seu alcance jamais se estenderia à empresa controladora indireta, ou outra empresa do mesmo grupo econômico, beneficiária dos *royalties*, pois a legislação é clara quando pretende destacar a condição do controle direto e indireto, como é o caso do artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, da Lei nº 4.506/64.

---

**Abstract:** The focus of this paper is the analysis of the tax deductibility rules that apply to royalty payments, considering the provisions established by the Brazilian Copyrights’ Law and the Software Law. Our goal was to establish whether legal entities can be considered as authors and/or developers of software. The purpose of this analysis was to determine if payments in connection with the licensing of the distribution rights of a software shall be characterized as royalties or not, under the terms of Article 22, “d”, of Law No. 4,506 of 1964. Based on this conclusion we have commented on whether such payments are subject to general tax deductibility rules or not. We have also analyzed the provisions in tax regulations that apply to royalty payments made to non-resident related parties.

**Keywords:** Author’s rights. Software. Royalties. Deductibility. Transfer pricing.

---

---

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

ROCHA, Sergio André; SOARES, Romero Lobão. Dedutibilidade de pagamentos de *royalties* para o exterior pelo direito de distribuição/comercialização de *software*. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 17, n. 98, p. 49-68, mar./abr. 2019.

---