



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

**Processo n°** 10882.002694/2004-27  
**Recurso n°** 166.086 Voluntário  
**Acórdão n°** 1802-00330 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 25 de Janeiro de 2010  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** COMPUWARE DO BRASIL S/A  
**Recorrida** 4a.Turma/DRJ/Campinas

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

Ano-calendário: 1999

IRPJ - *ROYALTIES* ENVIADOS AO EXTERIOR - LICENÇA PARA COMERCIALIZAÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR - LIMITE DE DEDUTIBILIDADE - ART. 355 DO RIR/99.

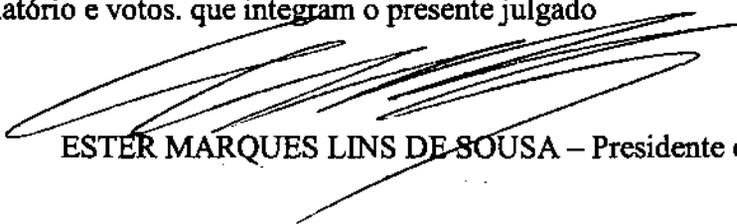
O art. 355 do RIR/99 estabelece limites de dedutibilidade para pagamentos realizados a título de *royalties* pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante. No caso dos *softwares*, a finalidade do pagamento vai muito além dessas hipóteses. O *software* é o próprio produto cujo direito de uso está sendo comercializado com o consumidor final no Brasil, e é por essa aquisição que se dá o pagamento ao fabricante no exterior.

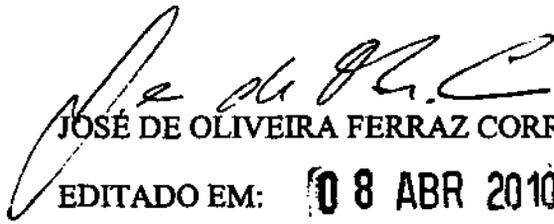
LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Decorrendo a exigência da CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, e não havendo arguições específicas, a mesma decisão estende-se ao procedimento decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Nelso Kichel e Ester Marques Lins de Sousa que negavam provimento ao recurso. Designado o conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor. O Conselheiro João Francisco Bianco apresentará declaração de voto, nos termos do relatório e votos. que integram o presente julgado

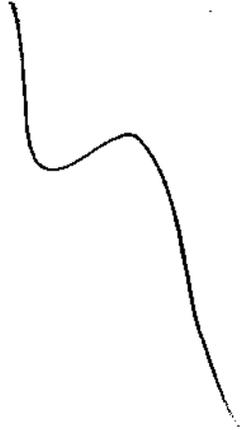
  
ESTER MARQUES LINS DE SOUSA – Presidente e Relatora.



JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA - Redator designado.

EDITADO EM: 08 ABR 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente da Turma), João Francisco Bianco (Vice-Presidente), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Natanael Vieira dos Santos (Suplente convocado), Nelso Kichel (Suplente convocado) e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior. Ausente justificadamente o conselheiro Leonardo Lobo de Almeida.



## Relatório

COMPUWARE DO BRASIL S/A, já qualificada nos autos, recorre a este colegiado da decisão de primeira instância que julgou procedentes os lançamentos relativos ao crédito tributário consolidado à fl.002, consubstanciado nos seguintes autos de infração, cientificado ao contribuinte em 25/11/2004:

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 52.638,75, acrescido de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, fls.270/274;

- Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$ 35.511,04, acrescido de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, fls.275/282;

A exigência relativa ao IRPJ, conforme o Termo de Verificação Fiscal fls.258/264 e a descrição dos fatos e enquadramento legal (fls.271/272), decorre das seguintes infrações relativas ao ano calendário de 1999:

01- Glosa de despesas não comprovadas, no valor de R\$ 4.000,00

02- Glosa das despesas lançadas à título de Leasing (arrendamento mercantil) no valor de R\$ 409.988,11, ante a falta de comprovação com documentação hábil e idônea;

03- Glosa de despesa com *Royalties* e Assistência Técnica, no valor de R\$ 6.949.159,79, superior ao limite de dedutibilidade no percentual de 5% da Receita Líquida, estabelecido no art.355 do Decreto nº 3000/99 (RIR/99).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/Campinas/SP) negou provimento à impugnação em decisão proferida no venerando Acórdão nº 05-16.861, de 27.03.2007, (fls.433/451), assim ementada:

**GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS.  
ARRENDAMENTO MERCANTIL: INOBSERVÂNCIA DE  
REQUISITOS LEGAIS.**

*Mantém-se as exigências relativas a infrações descritas nos autos, cujos pressupostos fáticos encontra-se conforme a legislação aplicável.*

**ROYALTIES. LIMITES DE DEDUÇÃO.**

*Constituem royalties os valores previstos em contratos de licença, com previsão de concessão do direito de uso da marca e do nome da licenciante, pagos para comercializar no mercado nacional programas de computador de propriedade de empresa estrangeira, sujeitando-se sua dedução aos limites e condições estabelecidos na legislação de regência.*

**LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.**

*Devido à estreita relação de causa e efeito existente entre a exigência do IRPJ e a que dela decorre, uma vez mantida a imposição principal, idêntica decisão estende-se ao procedimento decorrente.*

O contribuinte foi cientificado da decisão acima em 19/12/2007, conforme Aviso de Recebimento (AR), fl.455-v, e, interpôs Recurso ao Conselho de Contribuintes em 18/01/2008, (fls.463/478).

Alega que a decisão de primeiro grau merece ser reformada, para anular o lançamento, preliminarmente, porque deixou de analisar as operações praticadas pela Recorrente e, por consequência, a natureza jurídica das remessas ao exterior que serviram de base para a autuação, violando pois, o princípio da verdade material .

Sustenta, em síntese, que os pagamentos efetuados à “Compuware Corporation” não se referem a “royalties”, e sim, à remuneração do licenciamento de *software* desenvolvidos por aquela empresa estrangeira e que, portanto, as menções em sua contabilidade e documentos fiscais à palavra “royalty” advém, única e exclusivamente, da inexistência de código específico disponibilizado pela Secretaria da Receita Federal para o pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte. Ratifica, pois, que os pagamentos efetuados possuem natureza de: **“remuneração pelo licenciamento de programas de computador, os quais recebem, no Brasil, tratamento próprio dos direitos autorais”**.

Insurge-se contra a aplicação da limitação de dedutibilidade, determinada no art.355 do RIR/99, por entender que tal dispositivo é aplicável tão-somente a valores devidos a título de royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhados, e não, a remuneração por licença de uso de *software* ou pagamento de direitos autorais (situação da Recorrente).

Explica a Recorrente que, o programa de computador (*software*) tal como estabelecido no art.1º da Lei nº 9.609, de 19/02/1998, não possui existência física, não são bens corpóreos, mas bens imateriais. *“Os programas de computador são formados por um conjunto de rotinas e instruções que são codificadas numa linguagem técnica específica capaz de viabilizar a operacionalização dos computadores. A parte física do computador (*hardware*) necessita desses comandos para que possa funcionar e atender às necessidades dos usuários”*.

A Recorrente invoca a Portaria nº 181/89 para lembrar que a mesma reconheceu que *os rendimentos referentes aos programas de computador são direitos do autor*.

Alega, ainda, que *royalties* e direito autoral são reconhecidos pelo RIR/99. Diz que, enquanto, os *royalties* seguem o regime de tributação estabelecido pelo art.710, os direitos autorais seguem o regime próprio estabelecido no art.709 do referido Regulamento.

Para reforçar o seu entendimento de que os pagamentos a título de direito autoral (*software*) não estão sujeitos ao limite previsto no art.355do RIR/99, traz à lume entendimento desse Conselho Administrativo, com transcrição de ementa do Acórdão nº 108-09469, 07/11/2007, no sentido de que as quantias pagas a título de direito autoral não estão sujeitas ao limite estabelecido no art.294 do RIR/94.

Ao final requer provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Relatora ESTER MARQUES LINS DE SOUSA

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72 e suas alterações posteriores. Dele tomo conhecimento.

De início, cumpre esclarecer que a infração questionada pela Recorrente refere-se à matéria de direito em que se discute a natureza da despesa, não sendo necessária diligência/perícia, haja vista que as provas constantes dos autos esclarecem os fatos e são suficientes ao deslinde da questão.

Também não há falar sobre falta de motivação, os fatos encontram-se descritos à exaustão no Termo de Verificação Fiscal e bem enfrentados na decisão recorrida.

Conclui-se do relato acima, que o contribuinte recorre a este colegiado apenas quanto ao item 03, ou seja, Glosa de despesa com Royalties e Assistência Técnica-Exterior, no valor de R\$ 6.949.159,79, superior ao limite de dedutibilidade no percentual de 5% da Receita Líquida, estabelecido no art.355 do Decreto nº 3000/99 (RIR/99).

A Recorrente sustenta, em síntese, que os pagamentos efetuados à “Compuware Corporation” não se referem a *royalties*, e sim, à remuneração do licenciamento de *software* desenvolvidos por aquela empresa estrangeira e que, portanto, as menções em sua contabilidade e documentos fiscais à palavra “royalty” advém, única e exclusivamente, da inexistência de código específico disponibilizado pela Secretaria da Receita Federal para o pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte. Ratifica, pois, que os pagamentos efetuados possuem natureza de: “**remuneração pelo licenciamento de programas de computador, os quais recebem, no Brasil, tratamento próprio dos direitos autorais**”.

A conclusão da decisão recorrida é que: *Constituem royalties os valores previstos em contratos de licença, com previsão de concessão do direito de uso da marca e do nome da licenciante, pagos para comercializar no mercado nacional programas de computador de propriedade de empresa estrangeira, sujeitando-se sua dedução aos limites e condições estabelecidos na legislação de regência.*

Vê-se pois, que o voto condutor do acórdão recorrido não se prendeu à terminologia descrita na contabilidade, e sim, à questão essencial da natureza da despesa, ou seja, valores pagos por licenciamento de programa de computador constituem *royalties*.

Após transcrever as cláusulas contratuais, fls.445/446, descreve a decisão recorrida que: “*De tais cláusulas contratuais decorre que todo o fornecimento de software da Compuware Corporation para a autuada era efetuado no âmbito e sob as normas do contrato de licença, ou seja, um contrato de concessão do direito de comercializar software no Brasil, mas, principalmente, dentro do âmbito de um contrato de concessão do direito de uso de*

*marca e do nome da Compuware, ou seja, refere-se a importâncias cobradas pelo proprietário de um processo de produção, da marca e dos direitos exclusivos sob softwares, para permitir sua comercialização, ou seja, trata-se de royalties”.*

A Recorrente insiste que não pagou *royalties* e sim, direitos autorais a teor da Lei nº 9.609, de 19/02/1998 que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador (*software*):

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

*DA PROTEÇÃO AOS DIREITOS DE AUTOR E DO REGISTRO*  
*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.(Grifei)*

(...)

No sentido literal **Royalty** (Dicionário Digital Aurélio 5.0.40) é uma palavra de origem inglesa que se refere a uma importância cobrada pelo proprietário de uma patente de produto, processo de produção, marca, entre outros, ou pelo autor de uma obra, para permitir seu uso ou comercialização.

Assim, com o advento da Lei nº 9.609, de 19/02/1998, por *royalties* deve se entender além das quantias despendidas ao detentor de uma marca, patente industrial, processo de produção, produto ou obra literária original pelos direitos de sua exploração comercial, também como *royalty* o valor pago por programa de computador (*software*).

Como se encontra conceituado nos Pareceres Normativos CST nº 37/74 e 143/75, por *royalties* deve se entender todas as quantias despendidas com a finalidade de compensar, financeiramente, o direito pelo uso de bens incorpóreos, tais como patentes de invenção, marcas de fábrica ou propriedades semelhantes, modalidade admitida como custo ou despesa operacional.

Conclui, também o Parecer Normativo CST nº 79/75, que os programas de computador (*software*), quando adquiridos no exterior, constituem transferência de tecnologia, de modo que para efeito de dedutibilidade como despesa operacional, o contrato de transferência deve ser averbado no Instituto Nacional de Propriedade Industrial.

No que tange ao “Programa de Computador”, assim doutrina Hiromi Higuchi, em sua 32ª Edição - IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS INTERPRETAÇÃO PRÁTICA-página 603:

*Em todas as Convenções assinadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação de renda, o termo royalties está definido como as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor, sobre uma obra literária, artística ou científica, inclusive os filmes cinematográficos, de uma patente etc. Com isso as remunerações*

decorrentes de uso de programas de computador são consideradas royalties. (Grifei)

O ponto nodal da questão argumentada pelo interessado no presente processo diz respeito a aplicação da limitação de dedutibilidade, determinada no art.355 do RIR/99, que assim dispõe:

*Art.355.As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).*(Grifei)

Insurge-se o Recorrente contra tal limitação por entender que tal dispositivo é aplicável tão-somente a valores devidos a título de *royalties* e de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhados, e não, a remuneração por licença de uso de software ou pagamento de direitos autorais (situação da Recorrente).

Com efeito, há que se interpretar a legislação de forma sistêmica e nesse passo, adotando as considerações acima há de se concluir que, os valores pagos ou remetidos ao exterior à título de direitos autorais, inclusive no caso de aquisição de programas de computador (software), para distribuição e comercialização no Brasil ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única, tal como disposto na Portaria MF nº 181/89, a que alude o Recorrente, devem ser considerados como royalties, portanto dedutíveis, porém, obedecendo o mesmo limite previsto no art.355 do RIR/99.

#### LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Decorrendo a exigência da CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, a mesma decisão estende-se ao procedimento decorrente desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

  
Relatora ESTER MARQUES LINS DE SOUSA

## Voto Vencedor

José de Oliveira Ferraz Corrêa, Conselheiro designado

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênia para dela divergir.

A matéria sob exame já foi apreciada pela Sétima e também pela Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, cujas decisões, tomadas por unanimidade, foram assim ementadas:

*Acórdão nº 108-09531*

*IRPJ – ROYALTIES - REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA PELA LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARES - DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – Os dispêndios, a título de direitos autorais, pagos à controladora domiciliada no exterior, para pagamento de taxa de licenciamento e comercialização de software, classificam-se como royalties, 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 hipóteses de indedutibilidade previstas o art. 353, inciso III, alínea “b” do RIR/99, que se referem a royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio. Recurso Voluntário Provido.*

*Acórdão nº 107-07713*

*IRPJ – REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA PELA LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARES DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – Não se enquadram, dentro das limitações impostas pelo artigo 292, inciso I, do RIR/94, pagamentos realizados para empresa controladora, a título de remuneração pela comercialização de softwares, seja porque, nesta hipótese, de royalties não se tratam, seja porque, em verdade, se configuram como remuneração de direitos de autor em face de contrato de licenciamento e distribuição de softwares, em que não se configura distribuição de tecnologia. São, portanto, dedutíveis como custos os dispêndios realizados com essa finalidade. TRIBUTAÇÃO DECORRENTE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO Pela relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento decorrente o mesmo entendimento adotado em relação ao principal.*

Mesmo sabendo que as Leis nº 9.609/98 e nº 9.610/98 (art. 7º, XII) vieram conferir a proteção dos direitos autorais aos programas de computador, e que no contexto da Lei nº 4.506/1964 – art. 22 (art. 52 do RIR/99) não foram classificados como royalties os rendimentos pagos pela exploração de direitos autorais, quando estes são percebidos pelo próprio autor ou criador do bem ou obra, não considero em relação a esse caso sejam essas as

principais razões para a não aplicação do limite de dedutibilidade previsto no art. 355 do RIR/99.

Compartilho do entendimento de que o conceito de *royalty* é amplo, na medida em que ele abarca a grande diversidade jurídica dos rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos, abrangendo inclusive os direitos autorais, e, a meu ver, a norma contida no art. 355 do RIR/99 não faz qualquer distinção em razão de o beneficiário do rendimento ser ou não o autor da obra.

Contudo, embora a referida norma não distinga os *royalties* pela qualidade do beneficiário do rendimento, ela o faz em razão de sua finalidade, senão vejamos:

*Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (...)*

No caso, o valor pago pela licença para distribuição de *software* não configura nenhuma das hipóteses previstas no mencionado art. 355.

Não deixei de observar que o contrato entre as empresas prevê o uso da marca Compuware, mas esse aspecto é acessório, ou melhor, é mera decorrência da licença para distribuição dos *softwares*, esse sim o aspecto prevalente daquele contrato.

Outra informação relevante é que o contrato, no tópico que trata das obrigações da Distribuidora, ou seja, da empresa brasileira, deixa claro que os pagamentos não são motivados por transferência de tecnologia, porque todos os problemas em relação aos *softwares* licenciados para os clientes devem ser solucionados pela própria fabricante estrangeira, exclusivamente, e não por sua Distribuidora no Brasil.

No caso dos autos, vê-se que o *software* é o próprio produto cujo direito de uso está sendo comercializado com o consumidor final no Brasil, e é por essa aquisição que se dá o pagamento ao fabricante no exterior.

Registro que a Lei nº 9.609/98, em seu artigo 9º, estabelece que o uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença (licença de uso, de comercialização e de transferência de tecnologia). E as licenças também estão compreendidas no conceito de *royalty*.

De fato, um programa de computador não tem a materialidade de uma mercadoria, e boa parte da controvérsia surge por esse motivo.

Contudo, vejo claramente que as hipóteses mencionadas no art. 355 (patente de invenção, marca, assistência técnica, etc.), indicam situações em que o elemento motivador do pagamento, embora necessário ao processo empresarial, não configura o principal fator econômico desse processo.

Naquelas hipóteses, a empresa brasileira, depois de autorizada pela proprietária da patente, da marca, etc., realiza todo um processo de agregação no Brasil, e é

exatamente isso que dá sentido ao estabelecimento de limites de dedutibilidade para os pagamentos remetidos ao exterior.

A marca, a patente, ou a garantia de assistência técnica, etc., embora representem fatores necessários/essenciais, precisam de agregar-se a uma base material, a ser desenvolvida no Brasil, para que cheguem até o consumidor final.

No caso dos autos, entretanto, o *software* não configura apenas um elemento necessário ao processo. O *software* é o próprio produto a ser comercializado, e isso deixa evidente que a finalidade do pagamento vai muito além das hipóteses previstas no art. 355, motivo pelo qual não cabe a aplicação do limite de dedutibilidade lá previsto.

Com essas considerações, e mais uma vez pedindo vênias à ilustre Conselheira Relatora, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões em 25 de Janeiro de 2010



José de Oliveira Ferraz Corrêa

## Declaração de Voto

Conselheiro João Francisco Bianco

Peço igualmente vênia à ilustre Conselheira Relatora para discordar de suas razões e votar pelo provimento do recurso voluntário, embora por motivos ligeiramente diversos daqueles elencados pelo Conselheiro designado para redigir o voto vencedor.

Com efeito, tratam os presentes autos de exigência fiscal relativa ao IRPJ e CSLL devidas em virtude de a fiscalização ter considerado indedutíveis as despesas com o pagamento de royalties a pessoa jurídica sediada no exterior.

O dispositivo dado por infringido foi o artigo 355 do RIR/99, que estabelece um limite de dedutibilidade das despesas de royalties de 5% da receita líquida das vendas dos produtos fabricados ou vendidos. Como a relação verificada pela fiscalização no ano calendário de 1999 foi de 38% (fls 261), o excedente aos 5% previstos na legislação foi considerado indedutível.

Na sua impugnação o contribuinte alega que o artigo 355 é inaplicável ao caso porque a natureza jurídica dos pagamentos efetuados não era de royalties e sim de remuneração por licença de uso de software.

Na contabilidade, os valores relativos a esses pagamentos foram lançados em contas denominadas de despesas de royalties, mas esse equívoco não seria suficiente para alterar a verdadeira natureza jurídica dos pagamentos efetuados.

Foram juntados documentos relativos às remessas efetuadas, onde consta como natureza da operação a “aquisição de software” e a “transferência a título de serviços diversos – software – distribuição e comercialização” (fls 304).

A decisão recorrida manteve a autuação sob o argumento de que todos os lançamentos contábeis efetuados denominavam os pagamentos como tendo sido feitos a título de royalties, o que evidenciava uma “prática reiterada, de uso costumeiro”. E “a escrituração não é feita com a utilização de nomenclaturas aleatórias, mas deve refletir fielmente as operações e atividades desenvolvidas pela empresa”.

Além disso, o contrato juntado aos autos demonstra que o fornecimento do software era efetuado “no âmbito e sob as normas do contrato de licença, ou seja, um contrato de concessão do direito de comercializar software no Brasil, mas principalmente dentro do âmbito de um contrato de concessão do direito do uso de marca e do nome da Compuware, ou seja, refere-se a importâncias cobradas pelo proprietário de um processo de produção, da marca e dos direitos exclusivos sob softwares, para permitir sua comercialização, ou seja, trata-se de royalties” (fls 446).

O deslinde da presente discussão passa pela determinação da natureza jurídica dos pagamentos efetuados pela recorrente. Para tanto, é necessário examinarmos o que sobre o assunto dispõe o contrato firmado entre a recorrente e a pessoa jurídica não residente.



A denominação dada aos lançamentos feitos na contabilidade da recorrente é completamente irrelevante para a determinação da natureza dos pagamentos. Independentemente da nomenclatura adotada, o que determina a natureza jurídica de um instituto é o regime jurídico a que ele se subordina.

Pois bem. O exame do contrato que dá base aos pagamentos efetuados (fls 73) evidencia que a recorrente é distribuidora dos softwares criados pela empresa não residente. A recorrente não desenvolve softwares e nem comercializa softwares. Ela simplesmente concede licenças de uso de softwares a seus clientes, estando, para tanto, devidamente autorizada pelo contrato firmado com a empresa não residente, que é titular de direitos de autor sobre o software.

E a empresa não residente recebe um percentual sobre o valor das licenças concedidas pela recorrente a seus clientes.

Vejamos agora o que dispõe o artigo 355 do RIR/99.

*“Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção, ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de 5% da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido”.*

O dispositivo, como se vê, limita a dedutibilidade de pagamentos feitos a título de royalties. E o que são royalties? O conceito de royalties é dado pelo artigo 52 do RIR/99. Nesse artigo está previsto que royalties são rendimentos decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos em geral. No caso de direitos de autor, no entanto, somente são considerados royalties os rendimentos recebidos por terceiro que não seja o autor ou criador da obra.

Os rendimentos recebidos pelo próprio autor da obra, pela cessão dos direitos à sua exploração, não são considerados royalties. É o que dispõe o artigo 52 do RIR/99.

Ora, no caso dos autos, a empresa não residente está recebendo rendimentos, pagos pela recorrente, a título de remuneração pela permissão dada para a exploração de direitos de obra intelectual (software). Como a empresa não residente é a autora do software, ela recebe remuneração por direitos de autor, que, nos termos do disposto no artigo 52 supra citado, não tem natureza de royalties.

O artigo 355 do RIR/99, portanto, só por esse motivo já é inaplicável ao caso dos autos. Mas continemos a análise somente para fins de argumentação. Admitamos que os pagamentos feitos pela recorrente têm natureza de royalties. O exame do artigo 355 evidencia que não são todos os pagamentos de royalties que são sujeitos ao limite de dedutibilidade. Somente os royalties listados no dispositivo, quais sejam:

- pela exploração de patentes de invenção;
- pelo uso de marcas de indústria ou de comércio;
- por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

No caso dos autos, parece evidente que os pagamentos feitos não se referem à exploração do uso de patente de invenção. Como também não se referem ao uso de marca. É óbvio que a recorrente, para licenciar os softwares, está autorizada a usar a marca da pessoa



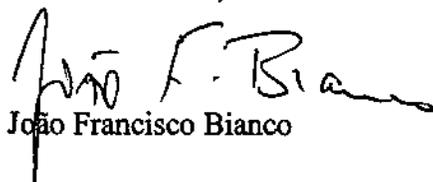
jurídica não residente. Mas essa autorização é meramente acessória ao objeto principal do contrato, que é a licença para o uso do software. Trata-se da adoção do princípio da prevalência. O escopo do contrato tem prevalentemente o objetivo de ceder o uso do software e não ceder o uso da marca. É por isso que a natureza jurídica dos pagamentos feitos não é de remuneração pelo uso da marca.

Por fim, os pagamentos também não se referem a remuneração por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante. Esse tipo de remuneração somente se aplica aos casos em que há a transferência de tecnologia. Confira-se a redação do parágrafo 3º do próprio artigo 355. Nele está claro que caracteriza-se a assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante quando há transferência de tecnologia. Ora, no caso dos autos, não há transferência de tecnologia para a recorrente.

Como se vê, por qualquer ângulo que se examine a questão, a conclusão será sempre no sentido de que a limitação do artigo 355 do RIR/99 não se aplica aos rendimentos pagos pela recorrente.

Por esse motivo, peço vênias à ilustre Conselheira Relatora para discordar de seu entendimento e votar no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 25 de Janeiro de 2010

  
João Francisco Bianco



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

**Processo** : 10882.002394/2004-27

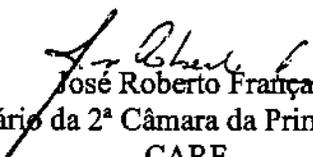
**Recurso** : 166086

**Acórdão** : 1802-00.330

### TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do artigo 81 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 259/2009), intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, a tomar ciência do inteiro ter do **Acórdão nº 1802-00.330**.

**Brasília - DF, em 14 de abril de 2010**

  
José Roberto França  
Secretário da 2ª Câmara da Primeira Seção  
CARF

Ciente, com a observação abaixo:

Apenas com Ciência

Com Recurso Especial

Com Embargos de Declaração

Data da ciência:-----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional