



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722160/2021-08
ACÓRDÃO	1302-007.360 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOLUTIONS 2 GO DO BRASIL DISTRIBUIÇÃO E SERVIÇOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CLASSIFICAÇÃO COMO ROYALTIES. LIMITAÇÃO DE DEDUTIBILIDADE. INAPLICABILIDADE.

Os valores pagos a *publishers* estrangeiras para aquisição de licenças de software para revenda não configuram pagamento de royalties, mas sim operação mercantil. A restrição de dedutibilidade prevista no art. 365 do RIR/2018 não se aplica a tais despesas, pois não há transferência de tecnologia nem prestação de assistência técnica, mas a simples revenda de produtos intangíveis.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO LEGAL. CONTROLE DOCUMENTAL. AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE.

A compensação de prejuízos operacionais respeitou os limites estabelecidos pelo art. 15 da Lei nº 9.065/95, não havendo indícios de insuficiência de saldo ou irregularidade nos valores compensados. Por decorrência, o lançamento fiscal deve ser cancelado.

PAGAMENTOS AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA DE IRRF. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR. REBATES E DESCONTOS COMERCIAIS.

As remessas ao exterior para pagamento de licenças de software e os valores considerados como "rebates" representam reduções de custo e não remuneração de serviços ou royalties. Inexiste fato gerador para incidência de IRRF sobre tais valores, devendo ser cancelado o respectivo lançamento tributário.

APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS. INCIDÊNCIA.

A apresentação da ECF com registros inexatos justifica a aplicação da multa regulamentar, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99. Assim, mantém-se a penalidade aplicada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, quanto ao lançamento relativo ao IRPJ, exigência de multa isolada por ausência/insuficiência de recolhimento de estimativas e compensação indevida de prejuízos fiscais, nos termos do relatório e voto da relatora, vencido o conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, que votou por negar provimento ao recurso quanto a tais matérias; e em dar provimento ao recurso voluntário, quanto ao lançamento relativo ao IRRF, vencidos os conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao Recurso Voluntário, quanto a este item; (ii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à exigência da multa regulamentar relativa à ECF, nos termos do relatório e voto da relatora. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões da Relatora, quanto à caracterização das despesas como pagamento de royalties. O Conselheiro Henrique Nímer Chamas manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin, Alberto Pinto Souza Junior, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração os quais têm como origem a fiscalização realizada para a apuração de **possível recolhimento a menor de tributos por supostas compensações indevidas** nos períodos de **2017 e 2018**, lavrados pela Delegacia da Receita Federal de São José do Rio Preto, em face da ora Recorrente, SOLUTIONS to go, para exigir valores a título de:

- (i) Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no período de 2017 e 2018, decorrente de dedução de supostas despesas com royalties/assistência técnica acima do limite de 1% da receita líquida, em desconformidade com o artigo 365 do Decreto 9.580 de 22/11/2018 (Regulamento do Imposto de Renda) e Portaria MF 436/1958, o que teria resultado na compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral, totalizando um crédito tributário de R\$61.295.636,82, atualizado até 11/2021, englobando o IRPJ, juros de mora e multa proporcional de 75%;
- (ii) Multas regulamentares: **(a)** por falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, no período de março de 2017 a janeiro de 2019, e **(b)** por apresentar Escrituração Contábil Fiscal (ECF), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incorretas ou omitidas; totalizando um crédito tributário de R\$20.407.216,40.
- (iii) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre os referidos pagamentos de royalties e assistência técnica a residentes ou domiciliados no exterior, no período de abril de 2017 a dezembro de 2018, nos termos do artigo 744 do Decreto 9.580 de 22/11/2018 (Regulamento do Imposto de Renda), totalizando um crédito tributário de R\$ 7.579.716,60, atualizado até 11/2021, englobando o IRRF, juros de mora e multa proporcional de 75%.

Irresignada, a Contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 3844 e ss), requerendo a revisão integral dos autos de infração, com pedido de nulidade do auto, assim como pedido de que não fossem mantidas as glosas na forma do art. 365 do RI/CARF e seus consectários legais, argumentando, em síntese, que **a fiscalização entendeu que a empresa teria realizado deduções acima do limite permitido para despesas com royalties e assistência técnica**, aplicando a restrição do artigo 365 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018).

A Contribuinte, ainda, argumenta que os pagamentos realizados às *publishers* no exterior referem-se à **aquisição de softwares para revenda e não à exploração de patentes, marcas ou assistência técnica, afastando a caracterização como royalties** e, conseqüentemente, a aplicação do limite de dedutibilidade.

Destaca que a transação se trata da comercialização de um bem intangível (*software*), cujo pagamento não se enquadra nas hipóteses previstas para restrição da dedutibilidade, e apresenta jurisprudência do CARF.

Além disso, a impugnação sustenta que não houve insuficiência no recolhimento do IRRF, pois as compensações realizadas pela empresa são, na realidade, **operações comerciais legítimas envolvendo bonificações qualificadas como "rebates"**, e não remessas de valores ao

exterior que caracterizariam fato gerador do imposto. A empresa detalha a prática usual do mercado de videogames, onde os *publishers* concedem descontos sobre produtos distribuídos, impactando apenas na redução do custo de aquisição e não configurando receita tributável. Diante disso, a impugnante solicita o cancelamento integral dos Autos de Infração, afastando a exigência dos tributos, multas e juros aplicados pela fiscalização.

A **DRJ julgou a impugnação improcedente** e manteve totalmente o crédito tributário, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties.

DESPESAS ACIMA DO LIMITE As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até um por cento da receita líquida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2017, 2018.

Os rendimentos, os ganhos de capital e os demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, ficam sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento.

Diante da manutenção dos lançamentos fiscais, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 3937 e ss), reiterando os argumentos apresentados em sede de Impugnação.

Por fim, colacionou Memoriais aos autos, colacionando parecer técnico contábil para auxiliar no julgamento deste Colegiado.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

I – Da Tempestividade e da Admissibilidade

A Contribuinte tomou ciência do Acórdão 101-017.160 em 25/08/2022 por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), e apresentou o recurso voluntário tempestivamente, em 23/09/2022, conforme certificado às fls. 3937, pelo que dele conheço e admito.

II – Da Questão Controvertida

A questão central deste processo administrativo fiscal é analisar a natureza jurídica da relação comercial da Contribuinte, posto que dela poderá ser analisada se a dedução de “royalties” e a compensação de prejuízos operacionais efetuadas pela Contribuinte estão em conformidade com a legislação fiscal vigente, ou se os lançamentos fiscais estão em conformidade.

II.1. Quanto a natureza jurídica da operação e suas decorrências

A Contribuinte informa que adquire os softwares de uma *publisher*. Uma *publisher* é uma empresa que distribui e publica jogos eletrônicos, podendo ser os jogos que ela mesma produziu ou que foram produzidos por uma desenvolvedora. As *publishers* são responsáveis pela manufaturação e marketing do jogo. Algumas das maiores *publishers* de jogos eletrônicos do mundo são: Sony, Tencent, Nintendo, Microsoft, Activision Blizzard, Eletronic Arts, Epic Games, Take-Two Interactive, Sega Sammy, Bandai Namco, entre outras.

As *publishers* e desenvolvedoras são importantes para o crescimento do cenário gamer, pois estimulam o mercado através de inovações e investimentos.

Nesse sentido, necessário analisar a natureza jurídica da relação comercial.

A Contribuinte alega que os pagamentos efetuados pela empresa não configuram “royalties” sujeitos à limitação de 1% da receita líquida, conforme o art. 365 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR). Esses pagamentos referem-se à aquisição de software, considerada operação mercantil, e não a remuneração pelo uso de marcas ou patentes (fls. 4 do RV):

Ocorre que ao contrário do entendimento exarado no v. Acórdão, **a ora Recorrente realiza uma operação mercantil (compra de software) como outra qualquer**. Estamos tratando aqui da aquisição de um **bem intangível**, razão pela qual a nomenclatura mais adequada/ técnica seria “cessão de direitos” e não “compra e venda”.

Os pagamentos realizados pela Autuada para as “publishers” no exterior correspondem ao custo da mercadoria e não são considerados royalties para o efeito de aplicação dos limites previstos na Lei n.º 4.506/1964.

Desde já importante ressaltar que independentemente da nomenclatura adotada nos contratos (isto é, “cessão”, “transferência”, “licença”, “venda” etc.), o seu objeto não é remunerado por royalties, uma vez que a cessão definitiva implica efetiva e total alienação da titularidade sobre os direitos intangíveis.

Como restará a seguir demonstrado, no presente caso não há que se falar em royalties, o que afasta a limitação sobre a dedutibilidade para efeitos do imposto de renda.

Cumprido destacar que a partir de uma análise conjunta da Lei de Direitos Autorais e da Lei do Software fica evidente que as pessoas jurídicas podem ser autoras dos programas de computador, especialmente quando elaborados sob 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 4.506/1964.

Como sabido, o software é resultado da elaboração de um programa que exige do criador um esforço intelectual, original em sua composição, que é transformado em linguagem compreensível. Por isso, não é tratado como algo corpóreo, mas como produto da atividade criativa de quem o executa; o software é uma obra original, intelectual.

A própria legislação prevê que os programas de computador são protegidos por direitos autorais, e que sua exploração econômica ocorre por meio de contratos de licença de uso, de comercialização ou de cessão (Lei n. 9.609/98, art. 9º).

Assim, verifica-se que **o fato de a comercialização do software ser autorizada mediante licença não identifica, por si só, a natureza jurídica dos pagamentos efetuados pela Recorrente como royalties.** (grifou-se)

A Contribuinte apresentou, em suas razões, o seguinte Acórdão deste Carf, que corrobora com seu entendimento:

Processo nº 13808.000301/99-11

Recurso nº 163681 Voluntário

Acórdão nº 1402-00.404 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 27 de janeiro de 2011

Matéria IRPJ E OUTROS Recorrente SUN SOFTWARE S/C LTDA.

Recorrida 2ª TURMA/DRJ EM SÃO PAULO/SP

Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 1990 e 1991

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL – O direito da Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anterior.

IRPJ — SOFTWARE — CONCEITO — PAGAMENTOS CONSIDERADOS ROYALTIES — IMPOSSIBILIDADE — CUSTO PARA REVENDA — **A revenda de software 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 royalties para o efeito de aplicação dos limites previstos na Lei 4506/64.

Recurso voluntário provido (grifou-se)

Argumenta, por sua vez, que os softwares vendidos são produtos comercializados em larga escala, e os contratos tratam de **cessão de direitos de comercialização, não configurando transferências de tecnologia ou assistência técnica**. Defende, ainda, que as deduções seguem as regras do art. 299 do RIR/99 e os princípios do CTN (praticidade e razoabilidade na apuração).

O Fisco, por sua vez, alega lacunas quanto ao cumprimento dos requisitos documentais e operacionais que pudessem afastar as alegações da Contribuinte.

O Acórdão recorrido decidiu por bem **manter a glosa** sob os seguintes argumentos:

Tendo em vista os contratos apresentados, as invoices, e as próprias declarações da fiscalizada, no presente caso, a fiscalização entendeu que **os jogos são programas de computador, e que as licenças de uso e distribuição de tais jogos se enquadram no conceito de "Licenciamento de direitos de distribuição ou comercialização de programas de computador oriundos do exterior"**.

Sendo assim, sobre tais despesas incide o limite máximo de dedução de 1% da receita líquida, **conforme determinam o artigo 365 do RIR combinado com a Portaria MF 436/1958**. Tendo em vista que a receita líquida em 2017 foi de R\$ 130.824.539,36 e em 2018 foi de R\$ 108.471.340,49, o valor pago em licenças de uso e distribuição que ultrapassou o valor de 1% dessas receitas deveria ter sido adicionado no LALUR, uma vez que tais despesas não podem ser deduzidas.

Tendo em vista que o sujeito passivo em questão não adicionou na parte A do LALUR **o valor pago em licenças de uso e distribuição que ultrapassou o limite de 1% da Receita Líquida nos anos de 2017 e 2018**, fica sujeito ao lançamento do IRPJ sobre a parcela indedutível conforme Tabela acima. (grifou-se)

Nas razões do acórdão impugnado constam diferenças conceituais sobre o tema, trazendo, inclusive, informações sobre a Solução de Divergência n. 18 da COSIT:

Destarte, **licença de distribuição** não se confunde com o **produto a ser distribuído**. E, no caso dos **softwares**, o fato de sua comercialização ser autorizada mediante **licença** é suficiente para identificar a natureza jurídica dos pagamentos efetuados como **royalties**. (grifou-se)

A recente Solução de divergência COSIT nº 18, de 27 de março de 2017 tratou do tema e teve como ementa:

Ementa: LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software,

enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).

E, no corpo da citada Solução dispôs:

29. Do exposto, há que se concluir que se aplica o conceito de royalty à remuneração paga por pessoa jurídica domiciliada no Brasil à pessoa jurídica domiciliada no exterior em contraprestação ao direito de comercialização de software. (grifou-se)

Diante do contexto, faz-se necessário adentrar nos aspectos que foram abordados pela fiscalização, quanto a **natureza jurídica da operação, passando-se a analisar a documentação carreada aos autos, como os contratos, invoices, e-mails apresentados pela Contribuinte**, a fim de que possa ser determinada a natureza jurídica da relação comercial existente, analisados quanto à sua conformidade formal e material. Embora a dedução de "royalties" seja permitida, o ônus probatório, da Contribuinte, foi atendido, o que demonstra sua boa-fé objetiva.

Passa-se a analisar a documentação apresentada.

Às fls. 143 a 460, apresenta os ditos “Contratos de Rebate”, assim como os “Contratos Licença”:

Exemplo de Contrato de Rebate - compensações



DEBIT NOTE	0024-2017
DATE	13/11/2017

ECOGAMES DISTRIBUIÇÃO E SERVIÇOS LTDA
AVENIDA PAULISTA, 1274 - 22º ANDAR - ESCRITÓRIO 51
BELA VISTA - CEP 01310-100 - SÃO PAULO - SP - BRASIL

BILL TO
TAKE TWO INTERACTIVE SOFTWARE, INC.
622 BROADWAY 3RD FLOOR, NEW YORK, NY10012
USA

Description	QTY	Unit Price	Total Price
BER (21 MAR - 17 APR) FNAC MAFIA III PS4	33	\$11,00	\$363,00
BER (21 MAR - 17 APR) FNAC MAFIA III XB1	7	\$11,00	\$77,00
TOTAL			\$ 440,00

PAYMENT TERMS
N/A

PAYMENT INSTRUCTIONS
TO BE DEDUCTED ON THE NEXT PAYMENT

Exemplo de Contrato de Licença:

VR 08RF DEFIS



HISTORICAL
 SEGA OF AMERICA, INC.
 6400 OAK CANYON, SUITE 100
 IRVINE, CA 92618
 Tel 949.788.0455
 Fax 949.788.0433

Invoice	INV010097-212
Date	11/8/2017
Page	1

Bill To:

ECOGAMES DISTRIBUIÇÃO E SERVIÇOS LTDA
 Marcos Bononi
 Avenida Paulista, n 1274-22 Andar Escr.51
 San Paulo BRAZIL 01310-100
 BRAZIL

Ship To:

Ecogames
 Marcos Bononi
 Avenida Paulista, n 1274-22 Andar Escr.51
 San Paulo BRAZIL 01310-100
 BRAZIL

Purchase Order No.	Customer ID	Salesperson ID	Shipping Method	Payment Terms	Req Ship Date	Order #	
494	ECOGAMES01	RWK		CIA	11/8/2017	ORD011722	
Ordered	Shipped	B/O	Item Number	Description	Discount	Unit Price	Ext. Price
45,000	45,000		SF-63224-8	Sonic Forces (PS4) - Brazil		\$14.770	\$664,650.00
15,000	15,000		SF-64077-9	Sonic Forces (XB1) - Brazil		\$14.770	\$221,550.00

Apresenta, também, às fls. 461 a 507, os “Custos de Rebate” de 2018:

Exemplo de Custo de Rebate

VR 08RF DEFIS

Fl. 461



Solutions 2 GO LATAM Inc
 15 PRODUCTION ROAD
 BRAMPTON ON L6T 4N8

Adjustment N

Credito - Credit	CREDIT00002825
Fecha - Date	3/13/2018

Cliente - Customer:

ECOGAMES DISTRIBUIÇÃO E SERVIÇOS LTDA
 AVENIDA PAULISTA 1274-22º ANDAR -
 ESC. 51
 BELA VISTA SAO PAULO CEP-01310
 BRAZIL

Orden de Compra Purchase Order	ID del Cliente Customer ID	ID Del Persona de ventas Salesperson ID	Metodo de envío Shipping Method	Condiciones de pago Payment Terms
Q4 COD WWII BER	ECOGAMES-BR			
Descripción - Description: Q4 COD WWII BER				Cantidad - Amount \$312,243.50

A Contribuinte, também, trouxe aos autos as ECFs de 2017 e 2018, às fls. 508 a 2049.

Às fls. 2053 a 2147, a Contribuinte apresenta os Contratos firmados com os *publishers*, traduzidos de forma juramentada, como adiante se verifica um recorte, como exemplo:

FEDERATIVE

Contrato de Fabricação e Distribuição
(Sega of America, Inc. - EcoGames Distribuição e Serviços Ltda.)


O presente Contrato de Fabricação e Distribuição (“Contrato”) é celebrado a partir de 1 de Outubro de 2013 (“**Data de Entrada em Vigor**”), por e entre a Sega of America, Inc., uma sociedade da Califórnia com sede localizada em 350 Rhode Island Street, Suite 400, São Francisco, CA 94103 (“**Sega**”), e a EcoGames Distribuição e Serviços Ltda., uma sociedade brasileira com sede na Avenida Paulista, 1274 cj. 51 - 22º Andar - São Paulo, SP, Brasil (“**Distribuidor**”); **Distribuidor e Sega são, em conjunto, as “Partes” e cada um, uma “Parte”**).

CONSIDERANDO QUE, a Sega é a proprietária da propriedade intelectual de certos produtos de software de entretenimento interativo, incluindo os Produtos (conforme definido abaixo) e deseja licenciar ao Distribuidor o direito de fabricar, comercializar e vender os Produtos nos termos estabelecidos abaixo; e - **CONSIDERANDO QUE**, o Distribuidor deseja licenciar os Produtos nos termos acordados entre as Partes conforme estabelecido abaixo.

Apresenta, ainda, planilha em “Excel” (arquivo não paginável – fls. 2148), em que consta a relação de Custos de Licenças, de 2017 e 2018.

Às fls. 2177 e ss, apresenta Contratos e *Invoices* das compras, do período de 2017 e 2018, constando, demonstrando a aquisição dos softwares e firmando contratos de câmbio com as *publishers*, como exemplo:

VR 08RF DEFIS Fl. 2185 Page 1 of 1



UBISOFT™

Ubisoft Entertainment Inc
Ubisoft Canada
5505, boul. Saint-Laurent suite 5000
TPS / GST
Tél.: (514) 490-2000
Fax: (514) 667-5498

DÉBIT / DEBIT

Facture N° / Invoice No.	8500503334
Date de la Facture / Invoice Date	3/28/2018
Commande N° / Order No.	ECO572
Date de la Commande / Order Date	
Client / Customer	ECOGAMESDC
TPS / GST	885179861RT0002
TVQ / QST	1020318810TQ0002

Vendu à / Bill To ECOGAMES DISTRIBUICAO E SERVICOS SA AVENIDA PAULISTA 1274 ç CONJUNTO 51 ç 22 ANDAR SAO PAULO, SP 01310100 Brazil			Livré à / Ship To ECOGAMES DISTRIBUICAO E SERVICOS SA AVENIDA PAULISTA 1274 ç CONJUNTO 51 ç 22 ANDAR SAO PAULO, SP 01310100 Brazil		
Debit Memo Type 572			Date Due Due Date 3/28/2018	Termes Terms Cash in Advance	
N° de Produit Product No.	UDM UOM	Commandé Ordered	Expédié Shipped	Prix à l'unité Unit Price	Montant Amount
UBP30502157SB Rainbow Six Siege Advanced Bra	EA	5,000	5,000	21.53	107,650.00

VR 08RF DEFIS		Contrato de Câmbio	
Tipo do Contrato	Evento	Número do contrato de câmbio	Data
Venda	Contratação	173282972	19/03/2018
As partes a seguir denominadas, instituição autorizada a operar no mercado de câmbio e cliente , contratam a presente operação de câmbio nas condições aqui estipuladas e declaram que a mesma subordina-se às normas, condições e exigências legais e regulamentares aplicáveis à matéria.			
Instituição autorizada a operar no mercado de câmbio			
Nome		CNPJ	
ITAU UNIBANCO S.A.		60.701.190/0001-04	
Endereço			
Rua Santa Virginia, 299 - Tatuape			
Cidade		UF	
Sao Paulo		SP	
Cliente			
Nome		CPF/CNPJ/Ident. do estrangeiro	
Ecogames Distribuicao E Servicos Ltda		13.766.602/0001-04	
Dados da operação			
Cód. da moeda estrangeira	Valor em moeda estrangeira		
USD	132.791,25 (Cento e trinta e dois mil, setecentos e noventa e um dolares americanos e vinte e cinco centavos)		
Taxa cambial	Valor em moeda nacional		
3,298000000	R\$ 437.945,54 (Quatrocentos e trinta e sete mil, novecentos e quarenta e cinco reais e cinquenta e quatro centavos)		
Valor Efetivo Total (VET)	Descrição da forma de entrega da moeda estrangeira		Liquidação até
N/A	Teletransmissao		20/03/2018
Código da Natureza	Descrição do fato natureza		
47575.09.N.05.90	Direitos Autorais - Cessao Ou Uso De Programas		
Pagador ou receptor no exterior*			
Ubisoft Entertainment Inc			
País do pagador ou do receptor no exterior*		Código da relação de vínculo entre o cliente e o pagador/receptor no exterior*	
CA - Canada		Grupo Diferente	
Percentual de adiantamento sobre o contrato de câmbio*			RDE*
*Campo a ser preenchido quando aplicável. (FINAL DA FOLHA 1)			

Apresentou, ainda, Planilha em “Excel” (arquivo não paginável – fls. 3204), em que constam resumos das Compras efetuadas nos anos de 2017, 2018 e 2019.

Ainda atendendo às intimações fiscais, apresentou Planilhas resumo de suas DCTFs, Contratos de Câmbio e Comprovantes de Pagamento (fls. 3234 e ss) e Documentos Comprobatórios dos *Publishers* (fls. 3356 e ss), consubstanciados em e-mails travados com as entidades, demonstrando a verossimilhança de suas alegações, como exemplo:

De: Marcos Bononi | Ecogames <marcos.bononi@ecogames.com>
Enviado em: terça-feira, 10 de outubro de 2017 09:51
Para: duarte.teixeira@ecogames.com
Cc: 'Gustavo Trida | Ecogames'
Assunto: ENC: [SONIC FORCES] PO 494
Anexos: PO Nº 494 - SEGA - SONIC FORCES.PDF

Duarte,

Segue PO de SONIC enviada ontem.
 Obrigado,

Marcos

De: Gustavo Trida | Ecogames [mailto:gustavo.trida@ecogames.com]
Enviada em: segunda-feira, 9 de outubro de 2017 17:07
Para: 'Jorge Ramalho' <jorge@teamone-latam.com>; 'Giovanna Vendrasco' <giovanna@teamone-latam.com>
Cc: 'Marcos Bononi - Ecogames' <marcos.bononi@ecogames.com>
Assunto: [SONIC FORCES] PO 494

Boa tarde Jorge e Giovanna, como estão?

Estamos encaminhando a PO 494 anexo referente ao Day 1 de SONIC FORCES.
 Conforme falamos com a Giovana mais cedo, conversamos bastante com o varejo essas últimas 2 semanas e tivemos bons resultados, por isso os números aumentaram consideravelmente:

- SRP – R\$149,90
- Forecast – 60.000 unidades (PS4 – 45K / XB1 – 15K)
- Licensee Fee – US\$ 14,77 (*Licença única para ambas as plataformas*)
- Payment – On Goods Delivery
- Total Compra Gross – US\$ 886.200,00 (*Lembrando que do valor Gross teremos uma incidência dos 15% de WHT*)
- Xrate - \$1 = R\$3,15
- Marketing 10% - US\$88.620,00 (verba será usada para ATL e BTL)
- PR – US\$3.000~5.000,00 (A parte dos 10% de Marketing)

Aguardamos o OK para prosseguirmos com o Auth. Form.
 Abraço.



Gustavo Trida | Jr. Product Manager
 Phone: +55 (11) 3149-2046

Ora, diante da farta documentação trazida pela Contribuinte, entendo que lhe assiste razão o ponto focal deste Recurso: a atividade comercial não se trata de “royalties” e, sim, da comercialização de softwares.

Nesse sentido, insta consignar que **há precedente neste CARF** cujo caso é semelhante ao presente tema. O ilustre conselheiro relator do Acórdão n. 1201-006.308, Fredy José Gomes de Albuquerque apresentou voto dando provimento ao Recurso Voluntário ajuizado pela Microsoft Brasil, no que o foi acompanhado por unanimidade pelo Colegiado, consoante ementa:

Processo nº 15746.721788/2021-88

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1201-006.308 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 8 de abril de 2024

Recorrente MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO ARGUIDO EM RAZÃO DA INOCORRÊNCIA DE LANÇAMENTO EM FISCALIZAÇÕES ANTERIORES. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. O crédito tributário não lançado em períodos anteriores não representa impedimento para a administração tributária apreciar os elementos de fato e de direito que exigem seu lançamento, porquanto se tratar de atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente, conforme previsão do art. 142, parágrafo único, do CTN. O não lançamento do tributo não representa manifestação de critério jurídico susceptível à invocação de um direito adquirido contra posterior lançamento, pois não há direito adquirido contra omissão no cumprimento da lei. Se à administração pública é dado anular seus próprios afastar vícios que os tornem ilegais, dos quais não se originam direito, conforme súmula 473 do STF, com mais razão é plenamente possível ao Fisco realizar o lançamento de tributos quando não o tenha feito anteriormente, sempre que encontrar razões fáticas e jurídicas para tanto, conquanto inexista óbice de natureza legal. Não se aplica o art. 146 nos casos em que não houver prévia manifestação de entendimento da administração tributária ou dos órgãos de julgamento sobre fatos análises posteriores.

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

Ano-calendário: 2016

REMESSA DE VALORES AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO POR ROYALTIES. CARACTERIZAÇÃO DO DISPÊNDIO DE ACORDO COM A MATERIALIDADE DA OBRIGAÇÃO FIRMADA EM CONTRATO. **SOBREPOSIÇÃO DA VERDADE MATERIAL À FORMA PACTUADA. A qualificação da despesa paga a título de royalty depende da análise e verificação da natureza jurídica das obrigações assumidas nos respectivos contratos**, cujos pagamentos decorrem (i) do uso ou exploração de marcas ou (ii) da exploração de direitos autorais, devendo-se atentar ao aspecto material do gasto incorrido, independentemente da forma empreendida, pois o nome que se dá às coisas não faz dela o que são. **Para qualificar institutos jurídicos, a materialidade de seu objeto é que revela a essência de sua natureza, razão pela qual nem importa escriturar como royalty algo que não o é, tanto quanto o nome que se lhe dê, inclusive nas escriturações fiscais e contábeis, mercê da sobreposição do princípio da verdade material e dos fundamentos materiais da análise, que se sobrepõem a meros registros formais.**

CRITÉRIOS PARA DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM PAGAMENTO DE ROYALTIES A NÃO RESIDENTE DECORRENTE DE CONTRATOS DE CESSÃO DE DIREITO DE EXPLORAÇÃO PARA DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARES DE QUALQUER NATUREZA. Caracteriza-se como royalty a renda passiva auferida pelo permissor do uso de propriedade, mediante interposição de terceiro que empreende atividade para utilizar ou explorar o direito objeto da cessão, mediante reserva de lucro para remunerar o titular do bem material ou imaterial. A remessa de pagamento ao exterior a título de royalty caracteriza despesa dedutível do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica da contribuinte remetente, quando representar pagamento de remuneração devida pela exploração de direitos autorais percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra autoral individual ou coletiva, aplicando-se o art. 22, alínea “d”, da Lei 4.506/64.

PROTEÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS DA PESSOA JURÍDICA DESENVOLVEDORA DE SOFTWARES, INCLUSIVE, JOGOS DE VIDEOGAME E COMPUTADOR. Pessoas jurídicas podem ser titulares de direitos autorais, conquanto desenvolvam sob a sua tutela e iniciativa obra coletiva que se enquadre nos termos do art. 5º, VIII, h, da Lei de Direitos Autorais, dentre elas, o desenvolvimento de softwares de qualquer natureza, inclusive, jogos de videogame e computadores. Os softwares de qualquer natureza pode representar obra coletiva titularizada por pessoa jurídica, assim considerada a obra desenvolvida por equipes de multidesenvolvedores que servem ao propósito comum de concentrar na pessoa jurídica os direitos patrimoniais relacionados à iniciativa comum. As obras coletivas de autoria da pessoa jurídica decorrem do esforço de grupo de pessoas que as constroem sob a tutela da objetiva da pessoa jurídica, da qual resulta a denominada “autoria objetiva”, enquanto as criações coletivas ou individuais que sejam fruto do esforço individualmente identificável de autores específicos atraem a proteção subjetiva de tais iniciativas, assim denominada “autoria subjetiva”.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS POR REMESSAS AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE PUBLICIDADE REALIZADA EM AMBIENTE VIRTUAL, MEDIANTE ANÚNCIOS PATROCINADOS IMPULSIONADOS POR USUÁRIOS DE WEBSITES. Não é dado à administração tributária desconsiderar a natureza jurídica de contrato de publicidade online para requalificá-lo como contrato de licenciamento de uso de marca quando o ajuste das partes não trazer nenhuma cláusula de cessão de direitos nem autorização para licenciamento de nenhum bem intangível. **Havendo típico ajuste de prestação de serviço de publicidade em ambiente virtual, descabe ao Fisco considerar os haveres dele decorrentes como royalty, sendo indevida a glosa das despesas dedutíveis do ajuste do lucro líquido relacionado à apuração do lucro real.** Configura-se como prestação de serviços online o pacto firmado para tornar possível a veiculação de anúncios em ambiente virtual, mediante patrocínio que os impulse por usuários de websites.

DEDUTIBILIDADE DA REMESSA AO EXTERIOR DE PAGAMENTO DE ROYALTY POR CONTRATO FIRMADO ENTRE PARTES NÃO VINCULADAS. POSSIBILIDADE. O pagamento de royalty é dedutível na apuração do lucro real quando decorrente de contrato firmado entre partes não vinculadas, assim consideradas as que não realizam controle direto nem permitam que uma seja titular de direitos sociais sobre a outra, nem possam tomar decisão preponderante sobre deliberações sociais, eleger administradores ou praticar qualquer ato de gestão.

CONTRATO DE CESSÃO DE DIREITO DE EXPLORAÇÃO PARA COMERCIALIZAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE LICENÇAS DE SOFTWARE PARA USO REMOTO EM AMBIENTE VIRTUAL (“EM NUVEM”). NÃO CONFIGURAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INEXISTÊNCIA DE NATUREZA JURÍDICA DE “SAAS - SOFTWARE AS A SERVICE” QUE AFASTE O PAGAMENTO DA REMUNERAÇÃO COMO ROYALTY. O acordo firmado para assegurar a cessão de direito de exploração para comercialização e distribuição de licenças de software ativado remotamente em ambiente virtual (“em nuvem”) não tem natureza jurídica de prestação de serviço, salvo se comprovadamente existir obrigação de fazer, que sejam assumidas pela cessionária e represente o objeto primordial da contratação. A comercialização acesso de uso de software “em nuvem” por empresa cessionária dos respectivos direitos de exploração para os usuários finais assegura à cedente, na condição de titular da tecnologia, remuneração a ser paga a título de royalty, porquanto inexistir a prestação de serviços realizada pela intermediária. Os softwares em ambiente virtual e os demais que a eles se assemelhem representam obra coletiva suscetível à proteção de direito autoral à pessoa jurídica titular da iniciativa comum que os desenvolva, razão pela qual as remessas ao exterior ao titular como pagamento de royalties representam despesas dedutíveis do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. (grifou-se)

Ora, observo que a operação da **Contribuinte** consiste na aquisição de licenças de *software* do exterior para revenda no mercado brasileiro. Os valores pagos por essas licenças foram classificados pela Contribuinte como **custo de mercadoria vendida (CMV)**, uma vez que a empresa atua como distribuidora, comercializando os softwares diretamente aos consumidores finais.

A contabilidade da empresa reflete essa operação como estoque e custo de vendas, e não como pagamento de *royalties*, dado que não há transferência de tecnologia, mas sim a aquisição e revenda de um produto final. Essa classificação se baseia no **CPC 16 – Estoques**, que rege ativos adquiridos para revenda, diferenciando-se dos intangíveis regulados pelo **CPC 04**, que se aplicaria caso o software fosse utilizado pela própria empresa.

Portanto, analisando os documentos carreados aos autos, e frente a jurisprudência recente deste CARF, observo que **assiste razão à Contribuinte quanto a natureza de sua atividade comercial**, devendo ser cancelados os Autos de Infração contra si exarados.

II.2. Sobre os prejuízos compensados e suas decorrências

A Contribuinte argumenta que o procedimento adotado está amparado pela legislação vigente e que a interpretação da fiscalização é restritiva, prejudicando o direito da empresa. Alega que as compensações realizadas em 2018 (R\$5.203.724,69) foram legítimas, respeitando os limites legais, e que não houve saldo insuficiente de prejuízos para compensação, pois os valores deduzidos como despesas são considerados necessários e regulares.

O Fisco, por sua vez, identificou inconsistências nos cálculos, cotejando as planilhas apresentadas pela Contribuinte e concluindo que se ultrapassou o limite permitido de 30% do lucro real, excedendo o saldo disponível para compensação em 2018, violando o art. 15 da Lei nº 9.065/95. Tal constatação legitimaria o lançamento efetuado pela fiscalização.

Entendo acertado o Acórdão recorrido quando aponta que a legislação limita a compensação a 30% do lucro real apurado. Entretanto, deve ser verificada a aderência técnica aos cálculos apresentados pela empresa.

A alegação é de que a fiscalização interpretou incorretamente as operações, e as deduções promovidas pela empresa são legítimas, baseando-se no conceito de despesas necessárias para atividade empresarial.

Dessa forma, entendo assistir razão à contribuinte.

A incidência da glosa deveria ter se limitar aos requisitos legais à luz da natureza jurídica da relação comercial, de comercialização de *softwares*, e não como *royalties*, como procedeu a autuação fiscal, devendo ter sido levado em consideração a relação comercial entre a Contribuinte e os “publishers”, conforme aduzido no tópico II.1 deste voto, em que restou, a meu ver, delineada a validade jurídica da atividade nos termos aduzidos pela Contribuinte.

Cabe destacar, ainda, que, no presente caso, não há qualquer transferência de tecnologia para a Recorrente. Aqui, **o software não se trata apenas de um elemento essencial ao processo, mas sim do próprio produto comercializado**. Essa circunstância evidencia que a finalidade do pagamento extrapola as hipóteses previstas no art. 365 do RIR, razão pela qual não se aplica o limite de dedutibilidade ali estabelecido.

Assim, por consequência lógica, inclusive face ao voto de mérito no item II.1, cuja decorrência gera o cancelamento dos Autos de Infração, voto pela procedência do recurso voluntário nesse ponto.

II.3. IRRF sobre Pagamentos ao Exterior

Alega a Contribuinte que não houve fato gerador para o IRRF nas operações questionadas, portanto, não houve insuficiência no SEU recolhimento do IRRF. Aduz que o fato gerador do imposto ocorre no momento do pagamento ou vencimento da dívida, e não no registro contábil do crédito. Alega, ainda, que as operações de “rebates” realizadas com fornecedores estrangeiros não caracterizam fatos geradores de IRRF, pois consistem em reduções

de custo e não em acréscimos patrimoniais. A empresa afirma que seguiu as normas contábeis e tributárias aplicáveis.

O Fisco, por sua vez, afirmou que o IRRF incide sobre os referidos pagamentos de royalties e assistência técnica a residentes ou domiciliados no exterior, no período de abril de 2017 a dezembro de 2018, nos termos do artigo 744 do Decreto 9.580/2018, totalizando um crédito tributário de R\$7.579.716,60, atualizado até 11/2021, englobando o IRRF, juros de mora e multa proporcional de 75%.

A Recorrente afirma que essa relação comercial se trata de um hábito de mercado entre os *publishers*, e que realizam ações de bonificação, ou mesmo troca de serviço, e “rebatem” dos saldos pagos de forma adiantada, informações que comprovou serem legítimas, através da apresentação de *invoices* e e-mails.

O Acórdão recorrido, quanto ao tema, assim se manifestou:

Identificados pagamentos, por parte da fiscalizada, a pessoa jurídica residente no exterior, o Termo 04 estendeu o presente procedimento para abranger o IRRF (Imposto de Renda na Fonte) e a CIDE - Remessas para o exterior nos anos calendário 2017 e 2018.

Por esse motivo, o contribuinte foi intimado a informar se as planilhas "Compras 2017" (arquivo "Custo Licenças2017") e "Compras 2018" (arquivo "Custo de Licenças 2018") continham a totalidade das licenças de uso/distribuição adquiridas de residentes no exterior nos anos de 2017 e 2018, além de ter sido intimado a informar a qual evento tais informações se referiam e como ocorria o lançamento de tais pagamentos.

Diante da resposta afirmativa do contribuinte, foi feito um batimento entre os valores informados nas planilhas "Compras 2017" e "Compras 2018" e os pagamentos informados nas memórias de cálculo da DCTF dos respectivos anos. Foi constatado que havia uma série de contratos de câmbio de pagamentos de licenças de uso e/ou distribuição remetidos a residentes no exterior que não estavam presentes nas memórias de cálculo das DCTF, e que, portanto, não **compuseram a base de cálculo do IRRF apurado.**

A relação das licenças adquiridas e dos respectivos contratos de câmbio de pagamentos **não incluídos nas DCTF constava no Anexo I do referido Termo**, e sobre eles o contribuinte **foi instado a se manifestar.**

A fiscalização entendeu que a fiscalizada deveria ter declarado e recolhido o IRRF sobre os pagamentos feitos por bancos fora do país ou liquidados por meio de compensação, em não o fazendo fica sujeita ao lançamento de ofício do referido tributo, juntamente com os acréscimos legais devidos. (grifou-se)

Nesse ponto, entendo assistir razão à Contribuinte, conforme analisado no tópico II.1. deste voto, pelo que acolho o recurso voluntário nesse ponto.

III.4. Sobre as multas aplicadas e sua proporcionalidade

A Contribuinte afirma que as multas aplicadas **(i)** por falta de pagamento de estimativas de tributos, no período de março de 2017 a janeiro de 2019, por meio de balanço de suspensão ou redução; **(ii)** por omissão de receitas, gerando a multa de ofício pelo não recolhimento, de 75%, e **(iii)** pela apresentação de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas, são desproporcionais e punitivas, contrariando o art. 112 do CTN, que prevê a aplicação de sanções no limite da razoabilidade. Ainda, aduz que não houve inexatidão ou omissão na escrituração contábil, sendo as multas, além do já adjetivado, inadequadas.

A empresa argumenta que a exigência das multas se baseia em interpretações fiscais equivocadas, e que as operações realizadas estão devidamente documentadas e justificadas nos autos.

O Fisco, por sua vez, justifica a aplicabilidade do caso concreto à norma, assim como aduz que o percentual é proporcional à gravidade da infração. Quanto à multa de ofício, invoca o art. 44 da Lei nº 9.430/96 como base legal para sua aplicação.

Quanto as multas descritas nos itens (i) e (ii) deste tópico, entendo que por decorrência lógica do voto pelo cancelamento do Auto de Infração, há de ser acolhido o pleito do Contribuinte pelo cancelamento das multas referidas.

Entretanto, quanto ao item (iii) deste tópico, deve-se manter a aplicação da multa regulamentar. Nas fls. 1352, a contribuinte requer a retificação de sua ECF por erro no registro Y520, sendo que não restou claro se a retificação foi acolhida.

Desse modo, voto pelo cancelamento das multas aplicadas, com exceção da multa regulamentar.

III. Conclusão

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Recurso Voluntário, devendo os Autos de Infração serem cancelados, mantendo-se, contudo, a multa regulamentar aplicada.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**

Não obstante os fundamentos lançados pela Conselheira Relatora fossem suficientes para sustentar a conclusão a que se chegou no julgamento, também identifico, sob outra ótica, a inexistência de pagamento de royalties pela contribuinte.

Por essa razão, redijo esta declaração de voto.

Softwares: direitos autorais ou royalties

O artigo 22 da Lei nº 4.506/1964 enuncia um conceito aberto e exemplificativo dos *royalties*, utilizando-se da expressão “*tais como*”:

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 colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

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

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

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

Destaca-se que a remuneração pela exploração de direitos autorais será considerada *royalty*, desde que não seja direcionada ao autor ou criador do bem ou obra.

Naturalmente, em 1964 não se falava em softwares¹, até porque a própria difusão dos computadores, da internet e dos softwares é posterior à data de promulgação da referida lei. O que importa ao caso em apreço é que o conceito de *royalties* é aberto, exemplificativo, e sim, *softwares* podem estar sujeitos aos pagamentos de *royalties*, sobretudo, quando não é o seu autor ou criador (detentor) que recebe a respectiva remuneração pela sua exploração.

Os softwares, por sua vez, regidos pela Lei nº 9.609/1998, são protegidos pela legislação de direitos autorais, independentemente de registro, conforme previsão do artigo 2º, *caput* e §3º:

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.

¹ O conceito jurídico de software foi inaugurado pela Lei nº 9.609/1998:

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.

§ 1º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor 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.

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes.

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos casos em que o programa em si não seja objeto essencial do aluguel.

A Lei nº 9.610/1998 atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais no Brasil, permitindo perquirir quem pode ser o autor da criação tutelada sob a alcunha dos direitos autorais. A leitura do artigo 11 da referida lei, contextualizada com as relações modernas de trabalho e com o desenvolvimento de obras *científicas* e coletivas por pessoas jurídicas indica que o *autor* pode ser tanto uma pessoa física quanto uma pessoa jurídica ou a junção de ambas.

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.

Com relação aos *softwares*, a possibilidade de a titularidade do direito autoral ser de uma pessoa jurídica é ainda mais expressa:

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.

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

§ 3º O tratamento previsto neste artigo será aplicado nos casos em que o programa de computador for desenvolvido por bolsistas, estagiários e assemelhados.

Inegavelmente, a titularidade dos direitos autorais sobre os programas de computador pode ser de pessoas jurídicas que detenham os direitos relativos ao software, interpretação esta que coaduna com a inteligência do artigo 52 do Código Civil².

De igual modo, com base no conceito de *obra coletiva*, previsto no artigo 5º, inciso VIII, alínea “h”, da Lei nº 9.610/98³ (Lei dos Direitos Autorais), tem-se que a pessoa jurídica pode iniciar, organizar ou ser responsável pela criação autônoma regida pelos direitos autorais.

Logo, o que se conclui até o momento é que a remuneração relacionada a exploração comercial de software não tem natureza jurídica de *royalties*, nos casos em que o beneficiário da remuneração são seus autores ou criadores, sejam eles pessoa física ou jurídica⁴. Em contrapartida, caso o pagamento pela exploração de direito autoral seja feito à terceiro, que não o seu autor ou criador, será considerada *royalty*, de acordo com a norma positivada no inciso “d” do artigo 22 da Lei nº 4.506/1964.

Feitas tais considerações, está claro que a remuneração paga pela recorrente às titulares dos direitos autorais dos *jogos de videogame* se deu pela exploração de direitos autorais, cuja titularidade são dos próprios beneficiários dos pagamentos. Portanto, não se trata do pagamento de *royalties*, mas sim, de licenciamento de uso de software sem transferência de tecnologia (direitos autorais).

Não bastassem tais fundamentos jurídicos também sejam suficientes para se concluir pelo cancelamento das exações, ainda há que se ressaltar que, tocando à realidade, as despesas incorridas pela recorrente e que foram glosadas pela fiscalização representam uma monta considerável.

² Art. 52. Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade.

³ 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;

⁴ Apenas a título de esclarecimento, não está sob julgamento a possibilidade de se alienar os direitos autorais, já que o software comercializado pela contribuinte foi desenvolvido pela sua controladora.

O argumento é metajurídico, mas sim, o lucro real, no caso concreto, seria “lucro *quase total*”. Tributar-se-ia grande parte da receita bruta da contribuinte e contabilmente ficaria a impressão de que a contribuinte auferira lucros que economicamente não correspondem à realidade (a margem de lucro da sociedade é muito menor do que aquela considerada pela legislação tributária, caso *royalties* fossem).

Essa consideração fática é resultado de números, não é interpretativa.

Ao compulsar os autos, nota-se que a contribuinte, embora preste serviços de licenciamento de jogos de videogame, desenvolve sua atividade comercial como se o licenciamento de jogos de videogame fossem mercadorias (tanto é que nas notas fiscais juntadas ao processo se verifica a quantidade de licenças adquiridas e a quantidade de licenças vendidas; há um controle de jogos de videogame vendidos e adquiridos, ou melhor, licenças adquiridas e licenças vendidas).

Afinal, são serviços ou mercadorias? A resposta, ao menos por ora, antes de pacificada a situação com a reforma tributária sobre o consumo, está pacificada e sabe-se que são serviços (Tema nº 590 do STF, ADIs nºs 5.659/MG e 1.945/MT, cuja leitura que faço é estrita à competência municipal do ISS, já que os julgamentos eram pouco relevantes no âmbito dos tributos federais).

Entretanto, ainda que a operação da contribuinte seja a venda de licenças de jogos de videogame para os consumidores finais (serviços, licenciamento de software, ao menos para fins de ISSQN), ao se contextualizar as relações moderna de consumo em um ambiente virtual e afastando a dicotomia entre a *prestação de dar* e *prestação de fazer* e *bens materiais* e *bens imateriais*, a atividade econômica analisada se assemelha à venda de uma mercadoria (*software de prateleira*).

De fato, é incomum controlar estoque na prestação de serviços, em razão de sua natureza imaterial e das dificuldades escriturais que decorrem disso.

Porém, categorizar a aquisição dessas licenças de videogames como o pagamento de *royalties* desconsideraria o avanço tecnológico nas relações modernas de consumo. Valendo-me de uma metáfora, seria o mesmo que utilizar de um martelo para fixar um parafuso - a ferramenta não presta à resolução do problema.

A legislação dos *royalties* tem como uma de suas finalidades a de evitar a erosão da base tributável no Brasil, onde se transferiria lucros para o exterior e manteria despesas no país – lucros não tributáveis no Brasil e despesas dedutíveis na nossa pátria. A tutela jurídica é pertinente e adequada.

Entretanto, caso *royalties* fossem considerados, a situação do caso nos coloca em frente a um efeito deletério de uma lei cujos fatos gerais e abstratos a serem tutelados não consideraram o contexto aqui posto e transformariam a tributação do imposto de renda apurado pelo lucro real num lucro *irreal*.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas