



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722976/2021-23
ACÓRDÃO	1301-008.039 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

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 constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda.

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS PESSOA JURÍDICA. REGRA GERAL. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis os royalties pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe deram provimento parcial para cancelar a autuação no que diz respeito à glosa dos valores de remuneração pagos em decorrência comercialização ou distribuição de programas de computador (*softwares*). Manifestou intenção de apresentar Declaração de Voto o Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de 1ª instância que considerou a “Impugnação Improcedente”, tendo por resultado “Crédito Tributário Mantido”.

2. Foi lavrado Auto de Infração (AI), de e-fls. 1741/1747, relativo ao IRPJ do ano-calendário de 2018, decorrentes das seguintes infrações: (i) *royalties* indedutíveis referentes à remuneração paga à sócia e controladora no exterior, decorrentes de taxa de *software* para cada produto sublicenciado igual a 40% do preço de tal produto e (ii) à remuneração paga à sócia e controladora no exterior, decorrentes de percentual da receita proveniente da prestação de serviços de manutenção considerados indedutíveis. O Contribuinte foi dele cientificado em 12/01/2022 (e-fls. 1754). A autuação se encontra sintetizada no Termo de Verificação Fiscal (TVF), de e-fls. 1710/1740:

“2. DO PROCEDIMENTO FISCAL:

*5. Conforme informações dos sistemas de controle da Receita Federal, informações prestadas pelo sujeito passivo e escrituração contábil e comercial, a empresa fiscalizada remeteu valores ao exterior no ano-calendário 2018, constantes de contratos de câmbio realizados junto às instituições financeiras, especificados nos respectivos contratos como ‘SERV. DIV. - DIR. AUTOR. - CESSAO OU USO PROG. COMPUT’, referentes a **beneficiário localizado nos ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, BMC SOFTWARE INC, sócia da empresa fiscalizada**. Referidos valores foram escriturados na conta contábil 3.1.03.01.01 – DIREITO AUTORAL, e mapeados na conta referencial ‘3.01.01.03.01.03 (-) Custo dos Serviços Prestados’ da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) da Escrituração Contábil Fiscal (ECF). O saldo final da referida conta, levada a resultado, foi de R\$ 84.472.483,13.*

6. Conforme contrato social do sujeito passivo BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA, a empresa BMC SOFTWARE INC, ‘constituída e existente de acordo com as leis do Estado de Delaware, Estados Unidos da América, com sede em 2101 CityWest Boulevard, na Cidade de Houston, Estado do Texas, Estados Unidos da América’, detinha, no período fiscalizado, 99,99% de seu capital social.

(...)

9. Em 10/05/2021, o sujeito passivo foi cientificado do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 01 (por falha, consta do título de referido documento a referência a TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL), e intimado nesta data a:

(...)

3. Requer-se a descrição detalhada dos fatos contábeis registrados/controlados na conta contábil 3.1.03.01.01 - DIREITO AUTORAL, acompanhada da apresentação de documentação comprobatória, hábil e idônea, dos lançamentos efetuados (de forma individualizada), conforme lançamentos (a débito e a crédito) relacionados no 'Anexo 02' da presente intimação.

(...)

4. Informar se no ano-calendário 2018 houve pagamentos a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, de rendimentos a título de royalties, indicando a memória de cálculo dos valores deduzidos a título de royalties (indicar as Contas Contábeis em que os valores royalties foram apropriados), e sendo o caso, informar as linhas em que valores não dedutíveis foram adicionados no e-LALUR (registrosM300) da Escrituração Contábil Fiscal - ECF).

(...)

10. Reintimado através do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 02, de 08/06/2021, e tendo requisitado prazo adicional para atendimento, ora concedido, o sujeito passivo apresentou resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 01 datada de 08/07/2021, na qual declara que:

(...)

Item 3:

(...)

Resposta: A BMC do Brasil esclarece, inicialmente, que celebrou com BMC Software, Inc, sociedade constituída segundo a Leis dos EUA e detentora das cotas de capital, um Contrato de Licenciamento (anteriormente denominado Contrato de Distribuição), que passou a vigorar em 1º de setembro de 1996 ('Contrato de Licenciamento'), no qual a BMC concedeu à BMC Brasil certos direitos não exclusivos de sublicenciamento, comercialização e distribuição de certos produtos específicos da BMC Inc (Software) para utilização por clientes da BMC Brasil no Brasil ('Território')

A título de contraprestação pela referida concessão ficou estabelecido o pagamento de uma taxa pela BMC Brasil, correspondente a 40% (quarenta por cento) sobre sua receita líquida mensal auferida em decorrência da prestação de serviços de suporte, manutenção e assistência técnica a seus clientes no Brasil, com vencimento dentro de 30 (trinta) dias do recebimento pela BMC Brasil da respectiva fatura da BMC Inc.

No ano calendário 2018 o valor provisionado, cuja base é a receita líquida da BMC Brasil, foi no montante de R\$ 84.472.483,13.

A BMC Brasil junta aos autos desse item a seguinte documentação:

- Demonstrativo de cálculo – Referente Anexo 2 da Intimação, do período janeiro a dezembro de 2018;

- Contratos celebrados entre BMC Brasil e BMC Inc.

Item 4:

(...)

Resposta: No ano calendário de 2018 foram efetuados pagamento de licença de uso de software, Direito Autoral, conforme demonstrado no item 3 da presente Intimação. Os valores são classificados como custo - 3.1.03.01.01 - DIREITO AUTORAL. Portanto, já abatidos do resultado.

(...)

11. Em 16/07/2021, o sujeito passivo foi cientificado do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 04, e intimado nesta data a:

(...)

3. Em relação aos valores remetidos à BMC Software, Inc, decorrentes do 'Contrato de Licença', referentes a contrapartidas pelas vendas de 'Licenças – perpétuas' e 'Licenças – Prazo', informar se houve a transferência de tecnologia ou o acesso ao código-fonte dos programas que permite realizar modificações nos produtos adquiridos para revenda, em relação aos softwares objeto do contrato de distribuição (entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia).

4. Requer-se ao sujeito passivo especificar a natureza dos serviços prestados (detalhamento dos serviços prestados aos clientes, descrição das atividades executadas para disponibilização do serviço, produto fornecido ao cliente (resultado/benefício esperado), discriminação das atividades eventualmente desempenhadas por BMC Software, Inc, na execução do serviço, se aplicável) especificados como:

a) 'Manutenção';

b) 'Manutenção RJ';

c) 'SAAS';

d) 'Serviços profissionais';

e) 'Serviços profissionais RJ'.

(...)

12. O sujeito passivo apresentou resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 04 datada de 27/07/2021, na qual declara que:

(...)

Item 3:

(...)

Resposta: Não há transferência de tecnologia. Portanto, apenas o fabricante definido nº Contrato de Distribuição pode acessar tais códigos.

Item 4:

(...)

Resposta: O serviço de Manutenção é único. A extensão 'RJ' significa a separação para os serviços fornecidos da Filial BMC Brasil no Rio de Janeiro-RJ CNPJ 00.723.020/0002-71

Segue a especificação do serviço de Manutenção:

BMC Brasil fornece suporte para a versão atual e o lançamento de todos os seus produtos. Também oferece suporte total para uma versão anterior à versão atual (C-1) por um período máximo de 3 anos. Suporte abrange fornecimento de service packs, patches, hot fixes ou soluções alternativas para permitir que o produto opere em conformidade substancial com sua documentação operacional atual. Para produtos em um modelo de suporte de 'entrega contínua', o cliente pode precisar aplicar todos os pequenos aprimoramentos e patches de programação existentes para manter o suporte total. Os serviços de suporte de software geralmente incluem recursos de solução de problemas remotos, assistência de instalação e assistência de usabilidade básica. Os recursos de solução de problemas remotos podem ser fornecidos por telefone e meios de comunicação online por meios automatizados que residem no dispositivo do cliente ou estão disponíveis na web.

Os serviços de manutenção são administrados por equipes diferentes, dependendo da família produtos BMC e do nível de suporte:

- DBA: Nível 1 e 2 são entregues pelo time no Brasil e Nível 3 pelo time em Israel
- DSOM: Nível 1 e 2 são entregues pelo time no México e Nível 3 por times na Índia e nos EUA
- ISOT: Nível 1 entregue por times no Brasil e nos EUA, Nível 2 e 3 pelo time nos EUA.

Os serviços administrados no exterior não são cobrados da BMC Software do Brasil Ltda.

(...)

A BMC Brasil notificará a BMC Software, Inc. sempre que o suporte de Nível 3 for necessário para os Produtos instalados localmente. A própria BMC Software, Inc. ou por meio de designados será responsável por fornecer suporte de Severidade Nível

3 para o produto de software no território, sem custo adicional para a BMC Software do Brasil.

(...)

13. Em 16/09/2021 o sujeito passivo foi cientificado do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 06, e intimado nesta data a:

(...)

3. Em relação ao atendimento do item '1' do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 04, registra-se que o contrato apresentado ('CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARES'), com vigor em 04/08/2000, se refere às partes BMC SOFTWARE EUROPE e BMC SOFTWARE DO BRAZIL, conquanto o documento 'SEGUNDO ADITAMENTO AO ACORDO DE LICENÇA BMC SOFTWARE. INC, e BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA.' se refere às partes BMC SOFTWARE. INC, e BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA, indicando neste, que o Acordo de Licença originário teria vigor em 01/09/1996, e o 1º aditamento em 01/04/2004.

Ainda que do 'SEGUNDO ADITAMENTO AO ACORDO DE LICENÇA' conste expressamente o texto consolidado em tese vigente na data dos fatos geradores, requer-se esclarecimentos acerca do documento apresentado, assim como informar se posteriormente ao 2º aditamento foram firmados novos termos.

4. Informar se o encargo devido à BMC SOFTWARE, INC, decorrente de '40% da receita total do Licenciado proveniente da prestação de serviços de apoio, manutenção e assistência técnica pelo Licenciado aos seus clientes', classificado pelo sujeito passivo como 'DIREITOS AUTORAIS', se refere a royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e nestes casos, se respectivos contratos foram averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, apresentando documentação comprobatória.

(...)

14. O sujeito passivo apresentou resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 06 datada de 04/10/2021, na qual declara que:

(...)

Item 3:

(...)

Resposta: A BMC Brasil esclarece que o documento vigente no período fiscalizado é o denominado 'SEGUNDO ADITAMENTO AO ACORDO DE LICENÇA BMC SOFTWARE INC, e BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA' [e-fls. 480/493]. Ademais, a requerente informa não terem sido firmados posteriormente ao 2º aditamento novos termos.

Item 4:

(...)

Resposta: A BMC esclarece que o referido encargo remetido à BMC Inc. não se refere a Royalties.

(...)

(...)

3. DAS INFRAÇÕES CONSTATADAS

3.1) DA FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL DE DESPESA OU CUSTO INDEDUTÍVEL

16. Conforme informações dos sistemas de controle da Receita Federal, informações prestadas pelo sujeito passivo e escrituração contábil e comercial, o sujeito passivo apropriou valores no ano-calendário 2018 escriturados sob a rubrica de 'Direitos Autorais', a título de Custo dos Serviços Prestados.

17. Em conformidade com os esclarecimentos e documentação apresentada pelo sujeito passivo, referidos 'Direitos Autorais' seriam decorrentes do 'Contrato de Licenciamento (anteriormente denominado Contrato de Distribuição)'. Conforme informado pelo sujeito passivo, referido contrato 'passou a vigorar em 1º de setembro de 1996 ('Contrato de Licenciamento'), no qual a BMC concedeu à BMC Brasil certos direitos não exclusivos de sublicenciamento, comercialização e distribuição de certos produtos específicos da BMC Inc (Software) para utilização por clientes da BMC Brasil no Brasil ('Território)'. Adicionalmente, 'a título de contraprestação pela referida concessão ficou estabelecido o pagamento de uma taxa pela BMC Brasil, correspondente a 40% (quarenta por cento) sobre sua receita líquida mensal auferida em decorrência da prestação de serviços de suporte, manutenção e assistência técnica a seus clientes no Brasil'.

18. Em análise de referido contrato, tem-se que nos termos do Preâmbulo do SEGUNDO ADITAMENTO AO ACORDO DE LICENÇA, entre BMC SOFTWARE. INC, e BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA, 'CONSIDERANDO que o Licenciador é proprietário de certos direitos de propriedade intelectual intangíveis conferidos pela lei dos Estados Unidos e pelas leis de certos países estrangeiros, incluindo o Brasil, em relação a tais produtos, incluindo direitos contratuais; direitos previstos na lei em relação a segredos comerciais e outras informações confidenciais; direitos previstos na lei em relação a informações acumuladas, dados, conhecimentos e inteligência técnica; direitos de primeira publicação; direitos de copyright; e direitos previstos em relação aos nomes e marcas do Licenciador e respectivos registros, (referidos coletivamente aqui como 'Direitos de Propriedade Intelectual' do Licenciador)'.

19. Nos termos do Preâmbulo do SEGUNDO ADITAMENTO AO ACORDO DE LICENÇA, entre BMC SOFTWARE. INC, e BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA, 'CONSIDERANDO que o Licenciador deseja conceder ao Licenciado, e o Licenciado deseja receber, o direito e licença aqui especificados para todos os produtos que o Licenciador tem atualmente o direito de sublicenciar, comercializar e distribuir (os 'Produtos

Existentes’) e todo e qualquer produto que possa ser adquirido pelo Licenciador e/ou licenciado ao Licenciador no futuro (os ‘Produtos Futuros’), desde que o Licenciador tenha o direito de sublicenciar tais produtos aos clientes no Brasil (referido como o ‘Território’).’

20. *Nos termos do Preâmbulo do SEGUNDO ADITAMENTO AO ACORDO DE LICENÇA, entre BMC SOFTWARE. INC, e BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA, ‘CONSIDERANDO que o Licenciador também deseja conceder ao Licenciador e ao Licenciado o direito e a licença aqui especificados no Território sob todos os direitos de propriedade intelectual do Licenciador nos Produtos Existentes e Futuros (coletivamente referidos como os ‘Produtos’).*’

21. *Nos termos do item 1.1 do SEGUNDO ADITAMENTO AO ACORDO DE LICENÇA, entre BMC SOFTWARE. INC, e BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA, ‘Sujeito aos termos e condições aqui estabelecidos, e na medida em que o Licenciador o possa fazer legalmente, o Licenciador concede ao Licenciado, e o Licenciado aceita, um direito não exclusivo no Território de sublicenciar, comercializar e distribuir os Produtos para utilização pelos clientes do Licenciado no Território’”*

22. *Nos termos do item 1.2 do SEGUNDO ADITAMENTO AO ACORDO DE LICENÇA, entre BMC SOFTWARE. INC, e BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA, ‘Sujeito aos termos e condições aqui estabelecidos, e na medida em que o Licenciador o possa fazer legalmente, o Licenciador concede ao Licenciado, e o Licenciado aceita, um direito e licença não exclusivos no Território sob todos os direitos de propriedade intelectual do Licenciador sobre os Produtos na medida, mas apenas na medida, necessária para que o Licenciado possa cumprir as suas responsabilidades e exercer os seus direitos ao abrigo do presente Acordo. Com respeito aos nomes e marcas do Licenciador, o Licenciador concede ao Licenciado um direito e uma licença não exclusivos de utilização do nome do Licenciador e da marca BMC Software, Patrol Software, e outras marcas do Licenciador utilizadas pelo Licenciador em relação aos Produtos, mas apenas em relação aos Produtos, mas apenas em associação com os Produtos. Toda e qualquer boa vontade gerada pela utilização pelo Licenciado dos nomes e marcas do Licenciador e que seja atribuível a tais nomes e marcas, reverterá em benefício do Licenciador’*

23. *Nos termos do item 2.3 do SEGUNDO ADITAMENTO AO ACORDO DE LICENÇA, entre BMC SOFTWARE. INC, e BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA, ‘O Licenciado terá o direito de possuir fitas magnéticas ou outros suportes que incorporem os produtos do Licenciador abrangidos pelo presente Acordo e o direito de duplicar tais fitas ou suportes, através dos quais poderão ser fisicamente fornecidos aos clientes do Licenciado, sujeitos aos termos e condições do Acordo de Licença de Software apropriado; (...)*’

24. *Nos termos do item 4.1 do SEGUNDO ADITAMENTO AO ACORDO DE LICENÇA, entre BMC SOFTWARE. INC, e BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA, 'Em consideração da concessão pelo Licenciador ao Licenciado dos direitos e licenças abrangidos pelo presente Acordo, o Licenciado deverá pagar ao Licenciador: (I) uma taxa de software para cada Produto sublicenciado pelo Licenciado igual a 40% do preço de tal Produto apresentado na Lista de Preços da América Latina disponível em 'cww.bmc.com', que poderá ser ajustada pelo Licenciador, a seu exclusivo critério, periodicamente, fornecendo ao Licenciado um aviso eletrônico, que entrará em vigor imediatamente após a recepção e fará imediatamente parte do presente Acordo para todos os fins relacionados, em substituição do anterior Anexo C; e (II) um valor igual a 40% da receita total do Licenciado proveniente da prestação de serviços de apoio, manutenção e assistência técnica pelo Licenciado aos seus clientes'.*

25. *Nos termos do item 5.2 do SEGUNDO ADITAMENTO AO ACORDO DE LICENÇA, entre BMC SOFTWARE. INC, e BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA, 'Os direitos e obrigações do Licenciador ao abrigo do presente Acordo podem ser vendidos, cedidos ou 5.2. de outra forma transferidos em conexão com a venda, cessão ou outra disposição da entidade empresarial do Licenciador ou a parte dos negócios do Licenciador a que o presente Acordo diz respeito. O direito do Licenciador a receber royalties do Licenciado ao abrigo do presente Acordo pode ser livremente transferido ou sobrecarregado com garantias reais'.*

26. *Neste contexto, **verifica-se que o custo apropriado sob a rubrica de 'Direitos Autorais' decorre de percentual da receita do sujeito passivo pago ou devido à licenciadora, sua sócia e controladora, BMC SOFTWARE INC, incidente sobre a receita de contratos de licenças de uso de software no país e sobre a receita de prestação de serviços de apoio, manutenção e assistência técnica a seus clientes. Embora o contrato disponha sobre percentual sobre serviços apoio, manutenção e assistência técnica, o sujeito passivo somente apropria despesa percentual sobre os serviços especificados por este como 'manutenção'**.*

(...)

29. *Tendo sido intimado à apresentação da descrição detalhada dos fatos contábeis registrados/controlados na conta contábil 3.1.03.01.01 – DIREITO AUTORAL, acompanhada da apresentação de documentação comprobatória, hábil e idônea, dos lançamentos efetuados (de forma individualizada), conforme lançamentos (a débito e a crédito) relacionados no TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 01, o sujeito passivo apresentou em resposta à intimação demonstrativo dos percentuais referentes a 'direito autoral', decorrentes de 'Licenças' (específicas como 'Perpétuas' e 'Prazo') e decorrentes de 'Manutenção' no ano-calendário 2018 [e-fls. 143/147].*

DA NATUREZA DOS VALORES APROPRIADOS

3.1.1) REMUNERAÇÃO DE LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES) NO PAÍS (uma taxa de software para cada Produto sublicenciado pelo Licenciado igual a 40% do preço de tal Produto apresentado na Lista de Preços da América Latina)

30. **As remunerações pagas pelo sujeito passivo à sua sócia e controladora no exterior, pelo licenciamento de direito de comercialização e distribuição de programas de computador (software), constituem exploração de direitos autorais, caracterizando-se royalties, e são indedutíveis para efeito de apuração do Lucro Real, base de cálculo do Imposto de Renda da Jurídica.**

31. Nesse sentido, o software é um bem incorpóreo, que consiste em um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, sendo relevante que o software não se confunde com o suporte físico que o contém. A propriedade intelectual do software é tutelada pela legislação que protege os direitos autorais e conexos das obras literárias no Brasil, constituindo-se crime a reprodução, por qualquer meio, de software, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do titular dos direitos autorais, sendo a proteção da propriedade intelectual de softwares e sua comercialização regidas pela Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998: [...]

32. A legislação brasileira confere aos programas de computador a natureza de obra intelectual, incluindo-os dentre as 'criações do espírito'. **Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica, podendo a proteção concedida ao autor aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos na referida lei.** Os direitos autorais do software, juridicamente protegidos, dividem-se em duas categorias: direitos morais, que são inalienáveis, irrenunciáveis e intransmissíveis (arts. 24, 27 e 49, I da Lei 9.610/1998), e direitos patrimoniais, que podem ser explorados de diversas formas, inclusive por meio de sua transferência a terceiros (arts. 28 e 49, I, da Lei 9.610/1998). A reprodução parcial ou integral do software depende da autorização do titular de seus direitos patrimoniais - o autor ou aquele para quem ele os tenha transferido (arts. 29, I da Lei 9.610/1998): [...]

33. A legislação brasileira define quais as formas de contrato envolvendo programas de computador. As únicas espécies de contratos relativos a direitos sobre programas de computador são definidas pelo legislador como (a) contrato de licença de uso no País (art. 9º da Lei 9.609/1998); (b) contrato de licença de direitos de comercialização de programas de computador oriundos do exterior (art.10 da Lei 9.609/1998) e (c) contrato de transferência de tecnologia (art. 11 da Lei 9.609/1998). Especificamente: [...]

(...)

37. *O direito de comercialização do software não se confunde com a licença de uso do respectivo software, cuja materialidade só ocorre no percurso entre o distribuidor ou revendedor e o cliente, ou seja, no momento em que o distribuidor ou revendedor fornece as licenças de uso do software a seus clientes, situação esta que se dissocia da relação contratual que tem o distribuidor ou revendedor brasileiro com a empresa estrangeira que detém os direitos intelectuais sobre o software. Licença de comercialização ou 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.*

38. *No presente caso ocorre a remuneração ao exterior a título de licença de distribuição ou comercialização concedida por pessoa jurídica domiciliada no exterior ao sujeito passivo, para que este comercialize no mercado interno licença de uso do software. Tendo-se por objeto do contrato o direito de comercializar ou distribuir o software, o valor remetido à sócia no exterior remunera a autorização do direito de exploração comercial de direito autoral, direito patrimonial (bem incorpóreo) decorrente de propriedade intelectual protegida (software), de que trata a Lei 9.609/1998.*

39. *O enquadramento de rendimentos como royalties, no âmbito da legislação tributária, encontra-se no art. 22 da Lei 4.560/1.964, que estabelece que royalties correspondem a todo rendimento percebido pelo uso, fruição ou exploração de direitos. O fato de a comercialização do software ser autorizada mediante licença é suficiente para identificar a natureza jurídica dos pagamentos efetuados como royalties. A exploração de direitos é classificada como royalties pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e especialmente em relação a direito autorais, expressamente incluídos dentre os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra. [...]*

40. *Outrossim, registra-se, que conforme expressamente consignado no art. 11 da Lei 9.610/1.998, autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica, podendo a proteção concedida ao autor aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos na referida lei. Neste contexto, certo de que na condição de pessoa jurídica, o sujeito passivo não poderia ser considerado como autora/criadora de obra intelectual, figurando apenas titular de direitos patrimoniais, não aplicando a excepcionalidade do inciso 'd' do art. 22 da Lei 4.560/1.964 ao presente caso.*

41. *Conforme resposta apresentada pelo sujeito passivo, a empresa informa que os valores pagos a BMC SOFTWARE INC se referem a 'Direitos Autorais', e seriam decorrentes do contrato de comercialização de distribuição de softwares no país. Tendo o sujeito passivo referenciado referidos valores como 'Direitos Autorais',*

quando intimado acerca do pagamento de royalties, informando se no ano-calendário 2018 houve pagamentos a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, de rendimentos a título de royalties, indicando a memória de cálculo dos valores deduzidos a título de royalties (indicar as Contas Contábeis em que os valores royalties foram apropriados), e sendo o caso, informando as linhas em que valores não dedutíveis foram adicionados no e-LALUR (registros M300) da Escrituração Contábil Fiscal - ECF), o sujeito passivo declara em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 01 que 'No ano calendário de 2018 foram efetuados pagamento de licença de uso de software, Direito Autoral, conforme demonstrado no item 3 da presente Intimação. Os valores são classificados como custo -3.1.03.01.01 - DIREITO AUTORAL. Portanto, já abatidos do resultado.' Neste sentido, embora aparentemente haja o reconhecimento da condição de royalties aos referidos valores pelo sujeito passivo, não se verifica qualquer adição no e-lalur decorrente do custo ou despesa indedutível decorrente de royalties pagos a sócio do sujeito passivo no exterior.

(...)

43. Em relação ao registro X320 – Operações com o Exterior – Importações (saídas de Divisas), verifica-se o preenchimento de operação 'Tipo de Importação: Direitos', 'Descrição: Direito Autoral', 'Preço Parâmetro: R\$ 84.472.483,13', 'Preço Praticado: R\$ 169.730.125,75'. Ainda que aparentemente haja uma inconsistência dos valores informados, com pretensão 'preço praticado' de R\$ 169.730.125,75, tem-se que o valor atribuído ao 'preço parâmetro' se refere exatamente ao valor apropriado no ano-calendário 2018. Registra-se, no entanto, que o preenchimento do 'preço parâmetro' deve ser realizado a partir do 'preço médio ponderado de aquisição nas importações dos bens, serviços ou direitos, apurado no ano-calendário, conforme um os métodos (subitem 20.7) estabelecidos nos arts. 8º a 19 da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012', **não sendo aplicável aos casos de royalties** que são objeto dos artigos 353 a 355 do RIR/99 - Decreto 3.000/1999 (art. 363 a 365 do RIR/18 – Decreto 9.580/2018), por expressa determinação do §9º do art. 18 da Lei 9.430/1.996, replicado no art. 55 da referida Instrução Normativa.

44. A remuneração paga à BMC SOFTWARE, INC, decorrente do contrato de comercialização e distribuição de softwares configura rendimentos correspondentes à exploração de direitos autorais. A exploração de direitos autorais é classificada como royalties pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que a inclui, expressamente em sua alínea 'd' (ressaltando-se, ainda, o caráter exemplificativo e não exaustivo de referido artigo) dentre os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, indedutíveis nos termos do art. 353 do Decreto

3.000/1999, inciso I (inciso I do art. 363 do Decreto 9.580/2018), nos termos Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas 'd'.

3.1.2) REMUNERAÇÃO DECORRENTES DE PERCENTUAL DA RECEITA PROVENIENTE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE APOIO, MANUTENÇÃO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA PELO LICENCIADO AOS SEUS CLIENTES (40% da receita total do Licenciado proveniente da prestação de serviços de apoio, manutenção e assistência técnica pelo Licenciado aos seus clientes)

45. As remunerações pagas pelo sujeito passivo à sua sócia e controladora no exterior, decorrentes de percentual da receita proveniente da prestação de serviços de apoio, manutenção e assistência técnica pelo licenciado aos seus clientes constituem uso, fruição e exploração de todos os direitos de propriedade intelectual consignados no contrato (diversos do 'direito não exclusivo no Território de sublicenciar, comercializar e distribuir os Produtos para utilização pelos clientes do Licenciado no Território'), incluindo know-how, assim como expressamente da utilização dos direitos de propriedade intelectual previstos em relação aos nomes e marcas do Licenciador, caracterizando-se royalties, e são indedutíveis para efeito de apuração do Lucro Real, base de cálculo do Imposto de Renda da Jurídica.

(...)

48. Nos termos do 'Acordo de Licença', a licenciadora concede ao licenciado 'todos os direitos de propriedade intelectual do Licenciador nos Produtos Existentes e Futuros (coletivamente referidos como os 'Produtos')'. Não se verifica no contrato obrigação pela licenciadora (beneficiária dos rendimentos) diversa da relativa ao licenciamento para exploração pela licenciada de direitos intelectuais detidas pela licenciadora, quais sejam, marcas, patentes e segredos comerciais (know how – 'segredos comerciais e outras informações confidenciais, informações acumuladas, dados, conhecimentos e inteligência técnica').

49. Os valores pagos pelo sujeito passivo a sua sócia decorrem de percentual da receita obtida pelo sujeito passivo com a prestação de serviços, e são pagos a sua sócia independentemente de licença de uso de software vendida, independentemente de qualquer contraprestação ou acionamento por serviços, não se referem à aquisição de mercadorias, e tampouco se referem à contratação de um serviço efetivamente prestado pela beneficiária, sendo decorrentes não especificamente da licença de comercialização e distribuição de softwares no país, mas da obrigação contratual em contrapartida pela exploração de todos os direitos de propriedade intelectual do Licenciador.

50. Trata-se de contrato de natureza comercial entre licenciante e licenciada, que tem por objeto a exploração temporária e onerosa de um conjunto de direitos

intelectuais, de propriedade da licenciante, remunerada através de percentual da receita explorada com estes direitos.

51. Registra-se que, conforme resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO 04, ainda que eventualmente haveria [rectius, houvesse] a prestação de serviços por BMC SOFTWARE INC, ou coligadas, aos clientes no exterior (situações estas não previstas ou não são decorrentes do contrato), 'os serviços administrados no exterior não são cobrados da BMC Software do Brasil Ltda', não sendo, portanto, objeto da referida contraprestação.

(...)

54. Assim, porquanto ufere-se do contrato que a remuneração da licença de comercialização e distribuição de softwares no país dar-se-á sobre percentual da receita com respectivos softwares, a remuneração da totalidade dos direitos de propriedade intelectual especificados dar-se-á sobre percentual da receita proveniente da prestação de serviços de apoio, manutenção e assistência técnica pelo Licenciado aos seus clientes, explorados com estes direitos. Conforme se verifica dos contratos apresentados e esclarecimentos prestados, a manutenção se refere ao suporte prestado aos clientes, por um período contratado por estes, especificados nos contratos, utilizando-se para a referida prestação, direitos de propriedade intelectual detidos pela licenciante.

(...)

57. Ainda que classificados pelo sujeito passivo como direitos autorais, o que por si só já ensejaria o enquadramento de referido rendimento como royalty, tem-se que os valores devidos referentes ao percentual da receita proveniente da prestação de serviços de apoio, manutenção e assistência técnica pelo Licenciado aos seus clientes não decorreriam especificamente da exploração de um direito autoral, decorrendo da exploração de todos os direitos de propriedade intelectual, incluindo know-how, assim como expressamente da utilização dos direitos de propriedade intelectual previstos em relação aos nomes e marcas do Licenciador, sendo, da mesma forma, caracterizados os royalties, pela inteligência do caput [do art. 22 da Lei nº 4.560, de 1964] (uso, cessão e exploração de direitos) e também da alínea 'c' (uso ou exploração de invenções e de marcas de indústria e comércio) do artigo 22 da Lei 4.506/1964. Registra-se, inclusive, o próprio contrato fazer referência a royalties ao tratar da possibilidade de cessão dos direitos decorrentes do contrato.

(...)

59. Não tendo sido discriminados no contrato o montante referente a cada direito de propriedade intelectual objeto do contrato, i.e., 'direitos contratuais; direitos previstos na lei em relação a segredos comerciais e outras informações confidenciais; direitos previstos na lei em relação a informações acumuladas, dados,

conhecimentos e inteligência técnica; direitos de primeira publicação; direitos de copyright; e direitos previstos em relação aos nomes e marcas do Licenciador e respectivos registros’, tendo ainda o sujeito passivo declarado em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO 06 o pretensão não enquadramento de referidos rendimentos ao conceito de royalties, constata-se que referido contrato não fora objeto, portanto, de registro ou averbação, não sendo aplicável a exceção a não dedutibilidade que poderia decorrer do inciso alínea ‘b’ do inciso III e parágrafo único do art. 353 Decreto 3.000/1999 (alínea ‘b’ do inciso III e parágrafo único do art. 363 do Decreto 9.580/2018), nos termos Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alínea ‘e’, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 50, e da mesma forma não aplicáveis eventuais percentuais decorrentes da Portaria MF 436/1958. Neste sentido, tem-se que referidos valores são indedutíveis nos termos do art. 353 do Decreto 3.000/1999, incisos I e III, alínea ‘b’ (incisos I e III, alínea ‘b’ do art. 363 do Decreto 9.580/2018), nos termos Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas ‘d’ e ‘e’.

3.1.3 DA RESTRIÇÃO À DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES – HISTÓRICO E CONTEXTO

(...)

69. Tais restrições constam do art. 353 do Decreto 3.000/1.999 (RIR/99), sendo que neste comando legal foi especificado que o termo sócios constante da alínea ‘d’ do art. 71 da Lei 4.506/1.964 se refere a sócios pessoas jurídicas e a sócios pessoa física. Sobre este inciso, bastante esclarecedor o voto do Ministro HUMBERTO MARTINS, no RECURSO ESPECIAL Nº 1.436.940/RS, do Superior Tribunal de Justiça (STJ): [...]

70. Neste mesmo sentido, pertinentes as disposições do Parecer Normativo CST nº 102, de 12/09/1975: [transcreve seu subitem ‘7.1’]

(...)” (grifou-se; negritou-se).

3. Irresignado, em 10/02/2022 (e-fls. 1758), o Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 1760/1794), em que aduziu, em síntese:

“2. SÍNTESE DA AUTUAÇÃO

(...)

A Impugnante, no entanto, demonstrará a total improcedência do lançamento fiscal porque:

i. a autoridade fiscal equiparou indevidamente a remuneração pelo direito de distribuir/comercializar software e a prestação dos serviços de apoio/manutenção/assistência técnica a royalties com base no art. 22 da Lei 4.506/64, que é destinado à tributação de pessoas físicas;

ii. tal dispositivo exclui expressamente da equiparação a remuneração de direito autoral pago diretamente ao autor da obra (que é exatamente o caso em exame); e

iii. o limite de dedutibilidade previsto no art. 353, I do RIR de 1999 e no art. 363, I do RIR 2018, têm como objetivo alcançar pagamentos feitos por pessoas jurídicas a sócios pessoas físicas, sendo que a menção aos pagamentos a pessoas jurídicas foi incluída -de forma ilegal - apenas pelo RIR de 1999.

Vale consignar o inequívoco caráter de necessidade para a atividade da Impugnante das despesas relativas à remuneração da criadora do software que comercializa, diretamente vinculadas ao seu objeto social, o que é reconhecido pela autoridade fiscal e sobre o qual não recai questionamento algum.

(...)

3. DAS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO - REGULARIDADE DAS DEDUÇÕES REALIZADAS PELA IMPUGNANTE

(...)

3.2 - Da absoluta inaplicabilidade, ao presente caso, da limitação de dedutibilidade prevista no artigo 353, I, do RIR de 1999 e no artigo 363, I, do RIR de 2018

(...)

3.2.1 - Inexistência de previsão legal na legislação tributária para equiparar a remuneração de direito autoral a royalties

(...)

Nesse aspecto, cumpre salientar que o artigo 22 da Lei n° 4.506/64 trata da tributação das pessoas naturais e, portanto, não pode ser aplicado para regular a apuração do lucro real da pessoa jurídica.

A maior prova desse argumento reside no fato de tal dispositivo legal estar reproduzido e consolidado no artigo 52 do RIR de 1999 ou art. 44 do RIR de 2018, dentro do Livro I, que trata especificamente da tributação de pessoas físicas: [...]

Ademais, o artigo 22 da Lei n° 4.506/64 nunca teve o objetivo de determinar a natureza dos pagamentos de direito autoral e, muito menos, de determinar que esses pagamentos teriam a natureza de royalties. Na realidade, essa norma versava única e exclusivamente sobre a classificação de rendimentos de pessoas físicas, para fins da declaração anual, que na época era cedular, conforme previsto no artigo 6º do Decreto-Lei n° 1.642/76.

Nesse sentido, vale transcrever o artigo 32 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980 (Decreto 85.450/1980): [...]

A própria Coordenação do Sistema de Tributação, por meio do Parecer CST n° 520, de 02 de junho de 1989, referente ao processo n° 10.168.008.159/88-65, confirmou tal fato ao dispor que:

Ou seja, apenas para os fins específicos expostos acima (tributação de pessoas físicas) a equiparação de direitos autorais a royalties era possível. Para todos os demais fins tributários, esses valores devem ser tratados de forma distinta, de acordo com sua natureza. Afinal, se assim não fosse, o dispositivo em questão seria redundante, pois estaria afirmando o que já seria óbvio.

A distinção entre royalties e direito autoral é confirmada, também, pelos Regulamentos do Imposto de Renda de 1999 e 2018. Os direitos de autor seguem o regime próprio estabelecido no artigo 709 do RIR de 1999 ou no artigo 766 do RIR de 2018, que assim dispõem: [...]

Ao passo que os royalties seguem o regime de tributação estabelecido especificamente pelo artigo 710 do RIR/99, assim disposto: [...]

(...)

3.2.2 - Artigo 22, 'd', da Lei n° 4.506/64 - Impossibilidade de qualificação como royalties da remuneração paga à própria autora do software

Relevante destacar que, no presente caso, jamais a remuneração do direito autoral poderia ser classificada como royalties, uma vez que foi paga à própria autora do software, a BMC Inc., tendo em vista a aplicação literal da Lei 4.506/64, art. 22, "d", vide transcrição da norma: [...]

Nesse contexto, oportuno esclarecer desde já que a comercialização de software é uma operação peculiar, pois nesta transação não há transferência de propriedade do programa de computador do vendedor para o comprador, mas sim, uma autorização de uso da obra pelo autor ou criador desta.

(...)

De acordo com a Lei do Software [Lei n° 9.609, de 1998], pode-se ainda verificar que aos programas de computador foi conferido o mesmo regime de proteção das obras literárias, muito embora tenham naturezas diversas. Com efeito, a legislação brasileira expressamente classificou a distribuição/comercialização de software como verdadeira distribuição do direito de autor. Dispõe o artigo 2º da referida Lei: [...]

(...)

Ademais, o Ministro da Fazenda, por meio da Portaria n° 181/89, reconheceu que os rendimentos referentes aos programas de computador são direitos de autor, conforme se depreende do seu item 1, abaixo transcrito:

1. Serão tributados na forma dos artigos 554 e 555,1, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 4 de dezembro de 1980 - RIR/80, os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores – ‘software’, para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única.

Com base no exposto acima e, como reconhecido pela autoridade fiscal, um fato é incontestável: os pagamentos feitos pela Impugnante à BMC Inc. representam remuneração de direito autoral do software - incluído nesse diapasão os serviços de suporte ofertados pela Impugnante aos clientes consumidores de tais programas.

(...)

A partir da interpretação da alínea ‘d’ do artigo 22 pode-se extrair duas normas jurídicas distintas, quais sejam:

1) Se o licenciador, beneficiário do rendimento não tiver sido o autor ou criador do intangível (desenvolvedor do software), então o pagamento será considerado royalty.

2) 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.

Ora, no presente caso não há qualquer dúvida quanto ao fato de que as remessas pagas pela Recorrente tiveram como beneficiária direta a BMC Inc., desenvolvedora do software. Obviamente essa constatação não se altera pelo simples fato de a BMC Inc. não ter sido remunerada diretamente pelos ‘clientes finais’. Tal aspecto fático em nada altera a natureza nos pagamentos ora em exame, feitos pela Impugnante à criadora e efetiva titular do direito autoral.

A Lei n.º 9.609/1998 apresenta, de forma expressa, a possibilidade de a pessoa jurídica (e.g. BMC Inc.) ser considerada autora do software. Nesse sentido, é válido mencionar o disposto nos seus artigos 3º e 4º: [...]

Vê-se que o registro do programa de computador pode ser realizado tanto pela pessoa física quanto pela pessoa jurídica, sendo que no artigo 4º da referida lei é expressamente prevista a possibilidade de o programa ser registrado pelo empregador (pessoa jurídica) quando este é desenvolvido na vigência de contrato de trabalho.

(...)

Ainda que se analise a questão em apreço sob o prisma da Lei n.º 9.610/98, que consolida a legislação sobre direitos autorais, a conclusão acima permanece inalterada, uma vez que ela reconhece, igualmente, a possibilidade de a pessoa

jurídica figurar como autora de obra intelectual. Vale analisar, nesse sentido, o disposto no parágrafo único do artigo 11, transcrito abaixo: [...]

(...)

Ademais, os softwares em exame são registrados como propriedade intelectual da BMC Inc. nos Estados Unidos da América - seus país sede e de localização do software - de forma que a proteção ao software, inclusive sua autoria, deve observar a lei americana.

Para melhor elucidar a questão, a Impugnante transcreve trecho do contrato de licenciamento de uso de software que fundamenta as remessas cujas despesas foram glosadas, demonstrando que os licenciadores são os autores do software e detentores de todos os direitos sobre a obra por eles produzida (fls. 482): [...]

Nesse ponto, de acordo com a regulamentação estabelecida pelo Governo dos Estados Unidos da América no 'Code of Federal Regulations' ('Código de Regulamentações Federais' em tradução livre), também é considerado autor, para fins de registro de direitos autorais, o empregador ou outra pessoa para quem o trabalho é feito sob encomenda.

Vale conferir a redação original do parágrafo 2 da parte 202.3 do referido Código, que expressamente prevê a possibilidade de o empregador (pessoa jurídica) constar como autor do pedido de registro de direitos autorais: [...]

A Impugnante apresenta, ainda, cópia do formulário de pedido de registro de direitos autorais do Governo dos Estados Unidos da América (Doc. 02), que expressamente menciona a pessoa jurídica como autora do programa de computador.

Com efeito, a referida legislação deve necessariamente ser respeitada no Brasil, sob pena de violação direta: [do art. 8º da LINDB; do art. 2º da Lei nº 9.610, de 1998; e da Convenção de Berna, aprovada pelo Dec. nº 75.699, de 1975]

(...)

É necessário ressaltar a coerência das legislações brasileira e americana em reconhecer as pessoas jurídicas como autoras de software.

Isso porque, no contexto social e empresarial atual, a maior parte dos softwares são desenvolvidos dentro das empresas, com os recursos humanos, físicos e financeiros providos por estas.

(...)

Considerando o acima exposto, está comprovado que (i) a pessoa jurídica pode ser a autora do software, seja com base na legislação brasileira, seja com base na

legislação americana e (ii) que a BMC Inc. é reconhecidamente a autora dos softwares distribuídos pela Impugnante.

Assim, de acordo com o próprio dispositivo em questão, não se pode enquadrar no conceito de royalties o pagamento realizado ao próprio autor do bem ou da obra.

3.2.3 - Incorreta caracterização de parcela de remuneração devida à BMC Inc. como royalty nos termos do art. 22, 'c' da Lei nº 4.506/1964

Nos termos do 'Acordo de Licença', a BMC Inc. faz jus ao recebimento de remuneração equivalente a 40% (i) da venda de produtos sublicenciados pela Impugnante, e (ii) da receita auferida pela BMC Brasil decorrente da prestação de serviços de manutenção aos seus clientes (fls. 1730).

(...)

De início é relevante esclarecer que, embora a remuneração devida à BMC Inc. seja estimada tanto sobre receitas de sublicenciamento como sobre receitas de manutenção da Impugnante, trata-se de uma só remuneração, derivada do mesmo instrumento contratual ('Acordo de Licença'). Isto é, todo o valor pago pela Impugnante à Licenciadora reveste da condição de 'direito autoral', não existindo no contrato qualquer previsão para remuneração de propriedade intelectual ou 'know-how', como quis inferir a d. auditoria.

Nesse ponto, pela leitura do TVF é possível depreender ser o auto de infração equivocadamente influenciado pelo fato de a BMC Brasil auferir receitas de manutenção, e de essas receitas, nos termos do Acordo de Licença, servirem de referência para cálculo de parcela do direito autoral devido à BMC Inc.

Ocorre que os serviços de manutenção prestados pela BMC Brasil são atividades meramente acessórias ao sublicenciamento dos softwares e jamais poderiam ser tomados como prova indireta da existência de royalty pago à BMC Inc. pelo 'uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio'.

Necessário se ter em perspectiva que, para todos os efeitos, a BMC Brasil é a fornecedora local dos programas de computador de autoria da BMC Inc. Logo, naturalmente é reservado à Impugnante o dever de fornecer aos seus clientes eventuais atualizações que se façam necessárias ('manutenção do software'). No entanto, conforme previsto no Acordo de Licença, os serviços de manutenção, bem como qualquer apoio ao cliente final, prescindem sempre de consulta à BMC Inc.

Nesse sentido, vejamos o que dispõe a cláusula 2.3 do Acordo de Licença (fls. 484):

'O Licenciado terá o direito de (...) em consulta com o Licenciador, prestar apoio, manutenção e melhorias aos clientes do Licenciado (...)'

O teor dessa cláusula é reiterado pela Cláusula 3.2 (fls. 486):

‘O Licenciador deverá fornecer (...) assistência ao Licenciado no que respeita ao apoio, manutenção e fornecimento de melhoramentos aos clientes do Licenciado, por exemplo, fornecer correções de código para corrigir avarias nos produtos, fornecer apoio telefônico, fornecer produtos atualizados conforme necessário para operar sob novas versões dos sistemas operacionais e outros sistemas de software, extensão de fornecimento, melhorias e outras alterações.’

Isto é, a tecnologia necessária à manutenção (e.g. fornecimento de correções de código, etc.) é desenvolvida pela BMC Inc. Aliás, a tecnologia necessária à manutenção jamais poderia ser desenvolvida localmente pela BMC Brasil, uma vez não ter a Impugnante acesso ao código-fonte dos softwares sublicenciados.

Vale ressaltar que a natureza dos serviços de manutenção foi devidamente esclarecida pela Impugnante em resposta encaminhada à d. auditoria durante a fiscalização e que se encontra, inclusive, transcrita no TVF às fls. 1716 conforme reproduzido a seguir: [...]

Ou seja, conforme indicado no curso da fiscalização e comprovado pelo Acordo de Licença, cabe à BMC Brasil a prestação de serviços assessórios ao sublicenciamento. Isto implica concluir, vale reiterar, que a totalidade da remuneração devida à BMC Inc. reveste da condição de ‘direito autoral’, não se referindo ao ‘uso ou exploração de invenções e de marcas de indústria e comércio’.

Tal conclusão se torna ainda mais evidente quando colocado em perspectiva que os serviços de manutenção prestados no Brasil pela Impugnante não dependem do uso ou exploração de propriedade intelectual ou de transferência de tecnologia pela licenciadora estrangeira, eis que podem ser desenvolvidos sem acesso ao código-fonte dos programas, acesso este que efetivamente inexistente por parte da contribuinte.

Aliás, conforme expressamente previsto pela Lei nº 9.609/1998, em contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador a transferência da respectiva tecnologia é evento que se materializa pela obrigatória comprovação de que o fornecedor entregou ao receptor da tecnologia a ‘documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia’ (Lei nº 9.609/1998, art. 11, parágrafo único - norma citada pela própria d. auditoria às fls. 1727).

(...)

Tal questão, vale ressaltar, foi especificamente abordada no curso da fiscalização. No âmbito do Termo de Intimação nº 4 a d. autoridade fiscal questionou à BMC Brasil o seguinte: [...]

De se apontar que os trechos acima estão transcritos no próprio TVF (fls. 1714 a 1716), não tendo a d. auditoria suscitado novos questionamentos sobre o tema após a prestação do referido esclarecimento pela BMC Brasil.

Temos, portanto, que a mera existência de receitas de manutenção no Brasil não implica presumir exploração de propriedade intelectual ou que a BMC Inc. forneceu à BMC Brasil documentação completa do software comercializado. Conforme contrato, a manutenção e qualquer apoio ao cliente final prescinde sempre de consulta à licenciadora, configurando previsão comum a qualquer contrato de licenciamento de software.

Para sustentar a suposta existência do royalty previsto no art. 22, 'c' da Lei n° 4.506/1964 e frente à ausência de prova quanto a transferência de tecnologia, a d. auditoria equivocadamente ampara a autuação sobre duas presunções simples: (i) primeiro presume que a prestação de serviços de manutenção no Brasil pela Impugnante seria decorrente da 'exploração de (...) direitos de propriedade intelectual do Licenciador'; (ii) a partir dessa presunção, implicitamente lança mão de uma segunda, passando a presumir ter ocorrido a transferência de tecnologia da BMC Inc. à BMC Brasil, evento motivador da incidência da CIDE [N. R.: objeto de outros autos].

Ocorre que o direito não tolera que se presuma um determinado fato e dele se induza uma outra presunção. Não pode a d. auditoria provar o fato indiciário a partir de uma presunção simples (a BMC Brasil possui receitas de manutenção, logo explora propriedade intelectual de autoria da BMC Inc.) e depois aplicar sobre o resultado do primeiro raciocínio outra presunção simples (suposta existência de transferência de tecnologia) para chegar ao fato probando. Trata-se de dupla presunção com poder probante nulo. Se não há prova direta da transferência da tecnologia ou exploração de propriedade intelectual, logo não há que se falar no royalty previsto no art. 22, "c" da Lei n° 4.506/1964.

(...)

3.2.4 - Ausência de previsão legal para indedutibilidade de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas

*A proibição da dedutibilidade de royalties pagos a sócios ou dirigentes prevista no artigo 353, I, do RIR de 1999 e no artigo 363, I do RIR de 2018 - fundamento da autuação -, **não é aplicável aos casos em que os sócios beneficiários dos royalties são pessoas jurídicas.***

De fato, o artigo 71 da Lei n° 4.506/64, que consiste no fundamento legal para essa previsão do Regulamento do Imposto de Renda, não estende literalmente essa limitação de dedutibilidade às pessoas jurídicas (como pretende fazer, ilegalmente, o RIR de 1999 e corroborar o RIR de 2018), de forma que uma análise sistemática da

legislação permite identificar que tal limitação é aplicável tão somente aos pagamentos de royalties a sócios e dirigentes de empresas e seus parentes ou dependentes, todas pessoas físicas.

(...)

O simples exame da alínea 'd', transcrita acima, é suficiente para concluir que a restrição à dedutibilidade dos royalties é aplicável somente no caso de pessoas físicas, tendo em vista a menção aos dirigentes e a seus parentes ou dependentes. Afinal, pessoa jurídica não possui parente e nem dependente.

Se o objetivo de tal alínea fosse abranger, também, as pessoas jurídicas, não haveria razão de existir a alínea 'e', transcrita abaixo: [...]

(...)

3.3 - Decisões judiciais favoráveis à Impugnante

Em adição às razões acima, a Impugnante registra que é parte em duas ações judiciais ajuizadas para desconstituir autos de infração lavrados pela Receita Federal do Brasil com objeto análogo ao presente, isto é, promovendo a glosa de despesas incorridas com o pagamento à sua sócia BMC Inc. de valores em contraprestação à licença de distribuição e comercialização de programas de computador de sua autoria, distinguindo-se os casos somente quanto ao período de apuração dos tributos.

Referidas ações foram cadastradas sob os números 5000550-59.2016.4.03.6100, referindo-se à glosa de despesas incorridas no ano de 2011¹[N. R.: pendente de apreciação de apelação, conforme último movimento, de 30/07/2025], e 5015478-44.2018.4.03.6100, referindo-se à glosa de despesas incorridas no ano de 2001^{2,3}[N. R.: pendente de apreciação de apelação, conforme último movimento, de 30/07/2025].

Na ação n° 5015478-44.2018.4.03.6100, foi proferida sentença julgando procedente o pedido formulado pela ora Impugnante, para o fim de cancelar a glosa das despesas incorridas nos termos acima (Doc. 04).

De acordo com a decisão, o artigo 353, I, do RIR/1999, inovou na regulamentação da matéria, ao incluir sem base legal a figura do sócio pessoa jurídica como hipótese de indedutibilidade das despesas do lucro real. Nesse aspecto, vale transcrever os seguintes excertos da sentença: [...]

¹ Relativo ao processo administrativo n.º 19515.720776/2015-62

² Relativo ao processo administrativo n.º 19515.003102/2005-28

³ Relativo ao processo administrativo n.º 19515.720776/2015-62

Já na ação nº 5000550-59.2016.4.03.6100, ainda pendente de sentença [501rectius, com sentença, favorável à Interessada, em 08/11/2023], ao analisar agravo de instrumento interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que concedeu tutela antecipada à Impugnante, a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região firmou entendimento convergente ao defendido por ela e ao manifestado na sentença acima, no sentido de que a Lei nº 4.506/1964 permite a dedução de despesas de royalties pagas a sócios pessoa jurídica, vendando-a apenas em caso de pagamento a sócio pessoa física (Doc. 05).

(...)

Nesse sentido, destaca-se também a posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme se verifica das ementas mencionadas a seguir: [Acs. nºs 1302-006.279 e 1302-006.27; e 1302-002.695, mantido pelo 9101-004.552]

(...)" (grifou-se; negritou-se).

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. nº 108-037.776 – 5ª TURMA/DRJ08, proferido em sessão realizada em 26/04/2023 (e-fls. 1898/1969), de que se deu ciência ao Contribuinte em 12/05/2023 (e-fls. 1975), cuja ementa foi vazada nestes termos:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2018

LICENCIAMENTO PARA COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTRATO CELEBRADO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. REMESSA DE ROYALTIES AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

As despesas de licença de uso de software configuram-se como royalties de natureza de direito autoral, sendo indedutíveis quando pagas a sócios e controladores, de acordo com art. 363, I, do RIR/2018. O termo 'sócios' se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica. Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, que constituam remuneração a título de royalties estão sujeitos à incidência do imposto.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

5. Irresignado, em 05/06/2023 (e-fls. 1978), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 1979/2021), em que, sinteticamente, repisa as razões de Impugnação.

VOTO

Conselheiro **Rafael Taranto Malheiros**, Relator

6. O recurso é tempestivo (e-fls. 1975 e 1978), pelo que dele se conhece.

SÍNTESE DO CONTENCIOSO

7. O litígio gira em torno das remunerações pagas à sócia e controladora no exterior (BMC SOFTWARE INC) pelo licenciamento de direito de comercialização e distribuição de *software*, que, na visão do Fisco, constituem **exploração de direitos autorais, caracterizando-se como royalties**, e, portanto, indedutíveis para efeitos de apuração pela sistemática do regime de tributação do Lucro Real. Entende o Fisco, **também**, que os valores pagos à referida sócia e controladora no exterior decorrem de percentual da receita obtida com a **prestação de serviços** e são pagos à BMC SOFTWARE INC independentemente de licença de uso de *software* vendida, **independentemente de qualquer contraprestação** ou acionamento por serviços, sendo **decorrentes** não especificamente da licença de comercialização e distribuição de softwares no país, mas **da obrigação contratual em contrapartida pela exploração de todos os direitos de propriedade intelectual do Licenciador** (incluindo *know-how*).

8. Em contrapartida, a Interessada alega que é **inaplicável, ao caso concreto, o limite de dedutibilidade previsto no art. 353, inc. I, do RIR/99**, visto que não se está diante de remunerações pagas a título de royalties (como definido nos termos do art. 22, c, da Lei nº 4.506/1964), pois toda remuneração que pagou à sua sócia e controladora no exterior foram a título de direito autoral, não havendo no contrato qualquer previsão para remuneração de propriedade intelectual ou *know-how*. **Ainda**, referida **indedutibilidade**, que o Fisco alega, **deveria ser aplicada somente a pagamentos de royalties a sócios pessoas físicas** (e não pessoas jurídicas).

MÉRITO

Alegação de inexistência de previsão na legislação tributária para equipar a remuneração de direito autoral a royalties

9. Quanto à matéria, a DRJ se manifestou nestes termos:

“(…)

Com relação à alegação de que direitos autorais não podem ser equiparados a royalties e de que os pagamentos efetuados pela impugnante à sua sócia e controladora no exterior BMC SOFTWARE INC., sua controladora com 99,99% do seu capital social e com sede nos Estados Unidos da América, seriam a título de direitos autorais e não royalties, tem-se que o art. 2º da Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, dispõe que o ‘regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido’ ‘pela legislação de direitos autorais’, conforme sua redação nos seguinte termos: [...]

Observa-se, porém, que o art. 22, alínea ‘d’ da Lei nº 4.506/1964, por sua vez, reconhece que ‘serão classificados como ‘royalties’ ‘os rendimentos de’ ‘exploração

de direitos autorais', a menos quando tais rendimentos sejam 'percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra', conforme transcrição abaixo: [...]

Além disso, o art. 71, parágrafo único, alínea 'd', da mesma Lei 4.506/1964, já previa que não seriam dedutíveis do lucro líquido para apuração do lucro real as despesas com royalties pagas a sócios, lembrando que a impugnante efetuou pagamento de royalties à sua sócia BMC SOFTWARE INC, que detém 99,99% do seu capital [...]

Na mesma linha dispõem o art. 353, I, do RIR/99, o art. 363, I, do RIR/2018 e o art. 17 da IN RFB nº 1.455/2014, transcritos abaixo: [...]

Conforme os dispositivos destacados acima, os direitos autorais pela exploração de programas de computadores (software) são espécies de royalties. Além disso, tais royalties (gênero) decorrentes [rectius, originários] dessa espécie de direitos autorais de exploração de programas de computadores, se forem pagos a sócios da empresa, sejam estes sócios **peças físicas ou jurídicas**, não serão dedutíveis na apuração lucro real, de sorte que devem ser adicionados ao lucro líquido para apurar o lucro real, base de cálculo do imposto de renda, conforme o disposto no art. 71, parágrafo único, alínea 'd', da Lei nº 4.506/1964 e art. 363, I, do Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda de 2018 – RIR/2018), acima transcritos.

A impugnante defende que não há identidade entre royalties e direitos autorais e, nesse sentido, argumentou que 'A própria Coordenação do Sistema de Tributação, por meio do Parecer CST nº 520, de 02 de junho de 1989, referente ao processo nº 10.168.008.159/88-65, confirmou tal fato ao dispor que:

(...) Vê-se, portanto, que a interpretação do artigo 32 do RIR/80, como a do artigo 22 da Lei n.º 4.506/64, consagra a distinção e não a identidade, entre 'royalties' e direitos autorais, já que a expressão 'como royalties' quer dizer 'como se royalties fossem'. A equiparação de direitos autorais a 'royalties' foi feita exclusivamente para fins de classificação de rendimentos de pessoa física, não cabendo essa equiparação para as pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal. (...)' (grifos do original).

(...)

Oportuno observar que a Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989, abaixo transcrita, com data de apenas 118 dias posteriores ao Parecer CST nº 520, de 02 de junho de 1989, mencionado pela impugnante, já previa que estavam sujeitos à tributação pelo IRPJ na fonte os 'rendimentos correspondentes a **direitos autorais** pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores – software, para distribuição e comercialização no País', a exemplo do acontecido com a impugnante que, no caso, adquiriu

licenciamento de sua controladora no exterior para distribuição e comercialização de tais softwares no Brasil, sendo tais direitos autorais identificados como espécies de royalties, conforme os dispositivos de regência (art. 22, alínea 'd', e art. 71, parágrafo único, 'd', todos da Lei nº 4.506/1964, art. 2º da Lei nº 9.609/98, arts. 352 e 353, I, do RIR/99 e atualmente arts. 362 e 363, I, do RIR 2018).

Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989

DOU 29/09/1989

Dispõe sobre a atribuição dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de 'software', pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

O Ministro da Fazenda, no uso de suas atribuições, resolve

1. Serão tributados na forma dos artigos 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 84.450, de 04 de dezembro de 1980 (RIR/80), os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores – 'software', para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única.

(...)

3. O imposto de trata o item 1 incidirá inclusive nos casos em que a operação de câmbio, para pagamento do direito autoral, seja efetuada na forma da Resolução nº 1.552, de 21 de dezembro de 1988, do Conselho Monetário Nacional. (sic)

Observa-se, inclusive, que os próprios documentos que a impugnante anexa ao processo, conforme fls. 455/492, atestam que a licenciada, a ora impugnante (BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA), estava incumbida de enviar contraprestações à licenciadora, a BMC SOFTWARE INC com sede nos Estados Unidos da América, na forma de royalties, conforme as menções a estes nos excertos abaixo do que a impugnante informa que seria a 'SEGUNDO ADITAMENTO AO ACORDO DE LICENÇA BMC SOFTWARE INC E BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA LICENCIAMENTO' entre a BMC SOFTWARE INC, sua sócia controladora com 99,99% do seu capital, e a própria, ora impugnante, a BMC SOFTWARE BRASIL LTDA, conforme fls. 488: [...]

Esse também é o entendimento que se depreende dos ensinamentos de Alberto Xavier sobre o conceito de royalties, quando dispõe sobre suas espécies e conceito (Direito tributário internacional do Brasil. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. pp. 585-589; 726-728):

(...)

pode concluir-se que as remunerações correspondentes às licenças de uso de programa de computador, em qualquer das suas três modalidades, revestem a natureza de um royalty devido a título de direito autoral, nos termos do art. 52,

IV, do RIR, ou seja, de rendimentos decorrentes de uso, fruição, exploração de direitos, tais como (...) 'autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra' (caso em que a lei considera como rendimento do trabalho não assalariado - art. 45, VII, do RIR).

Tendo em vista esta qualificação das remunerações em causa, a elas se aplica o disposto no art. 710 do RIR, segundo o qual 'estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de 15%, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior, a título de royalties a qualquer título.

(...)

Esta é a orientação da melhor doutrina. Esta é também a posição defendida nos Comentários da OCDE.

Objeto de royalties são, repita-se, apenas os casos de transmissão parcial de direitos em que é apenas transferido o uso do direito de propriedade intelectual relativo ao software, como sucede nos casos de licença de uso de direitos, pelos quais o licenciante, titular originário ou derivado dos direitos, os coloca à disposição de uma terceira pessoa, para que esta os utilize para uso próprio ou para comercialização.

(...)

§ 1º O Conceito de Royalties

A) Generalidades

O conceito de royalties (redevances em francês, canones em castelhano), adotado pelas convenções contra a dupla tributação, não se identifica precisamente, em todos os seus contornos, com a noção traçada pelo direito interno. Como já se viu, à luz do direito interno, o royalty é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição ou exploração de determinados direitos, diferenciando-se assim dos aluguéis que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro.

No direito interno, os direitos que dão lugar à percepção de royalties são o direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; o direito de pesquisar e extrair recursos minerais; o uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; a exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (art. 22 da Lei nº 4.506/1964; art. 17, § 1º, I, da Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014). Abrange, assim, os royalties minerais e vegetais; os royalties industriais e os royalties intelectuais.

*Embora a **Solução de Consulta nº 182 – Cosit**, de 31 de maio de 2019, tenha feito distinção para controladoras indiretas, no presente caso, não se trata de controladora indireta, já que a BMC SOFTWARE INC detém 99,99% do capital social da BMC SOFTWARE BRASIL LTDA (fls. 155/156), de toda sorte, tanto a referida*

Solução de Consulta como a primeira das decisões abaixo, para os fins que se quer demonstrar no caso em apreço, caracterizam sem sombra de dúvidas a remessa para sócios, pelo menos que não sejam indiretos, como é o caso em apreço que não se trata de sócio indireto, mas de sócio direto, para pagamento pelo direito de distribuição/comercialização de software como royalties e ainda deixam claro que pode ser para sócio pessoa física ou jurídica. Nesta linha, tem decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF - do CARF ou pelas suas câmaras ordinárias, conforme as seguintes ementas: [refere aos Acs. nº 9101-003.063 e 1201-001.406]

*Vê-se, portanto, que **não assiste razão aos argumentos da impugnante** de que não caberia o enquadramento dos pagamentos por ela efetuados a sua controladora como royalties e que os mesmos se trataria apenas de direitos autorais, pois, como visto e se depreende da legislação, julgados e doutrina, tratam-se sim de royalties, na espécie incidente sobre direitos autorais, que são espécie de royalty intelectual, conforme os ensinamentos de Alberto Xavier acima transcritos.*

Além disso, devem ser seguidos pelo Fisco os entendimentos expostos pelos seus atos administrativos, inclusive vinculantes, que corroboram a natureza de royalties como contraprestações ao direito de distribuição ou comercialização de software e como sujeitos ao IRPJ, tanto que estão sujeitos à retenção na fonte desse imposto. Sobre a matéria, a Solução de Divergência nº 18 – Cosit, de 27 de março de 2017, e o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7, de 21 de dezembro de 2017, vinculantes na esfera administrativa, assim dispõem: [...] (grifou-se; negritou-se).

10. Antes de se adentrar ao cerne do tópico, deve-se manifestar em relação a argumentos da Interessada que o orbitam.

10.1. Quanto ao fato de que o “referido Parecer [CONJUR/MCT – PEMA Nº 72/2002, do Ministério da Ciência e Tecnologia, que versa sobre ‘incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os pagamentos de software’] tampouco foi objeto de análise ou contestação por parte da r. decisão recorrida”, tal se deu, provavelmente, em função da irrelevância ao fim que se presta, qual seja, opinar no “sentido da não incidência do tributo sobre as operações de software”, tendo em vista a falta de competência do órgão em comento para tanto.

10.2. Depois, que o art. 22 em comento “trata da tributação das pessoas naturais”, cuja “maior prova desse argumento reside no fato de tal dispositivo legal estar reproduzido e consolidado no artigo 52 do RIR de 1999 ou art. 44 do RIR de 2018, dentro do Livro I, que trata especificamente da tributação de pessoas físicas”.

10.2.1. Ora, se a questão é “topográfica” e a norma se encontra entre tais disposições, isto só confirmaria a distinção dos direitos autorais, como rendimentos de trabalho não assalariado, autônomo, e infirmaria sua pretensão de assim caracterizar os pagamentos em debate. Posto isto, diga-se que o comando se encontra aí alojado justamente para demarcar a diferença para os casos em que a exploração do direito se dá pelo próprio autor, pessoa física.

10.2.2. Tanto que, no sentido de generalidade do dispositivo, autor de doutrina que tomou parte na elaboração do projeto que foi convertido na Lei nº 4.506 o toma por “definição legal” de royalties, expressão “usualmente empregada para determinar a retribuição pela exploração dos direitos enumerados pela L 4506 (recursos naturais, patentes, marcas de indústria e comércio e direitos autorais). A Lei fiscal usa a mesma expressão para designar a retribuição pelo uso ou exploração de qualquer outro direito”, de que podem ser “beneficiários” as “pessoas físicas residentes no país”, “pessoas jurídicas domiciliadas no país” e “pessoas residentes ou domiciliadas no exterior”⁴.

11. Ademais, o voto vencedor do Ac. nº 1201-002.158, por maioria qualificada, proferido em sessão realizada em 16/05/2018 (Reda. Desa. Consa. Eva Maria Los), referenciando o Ac. nº 9101-003.063, proferido em sessão realizada em 19/09/2017 (Rel. Cons. Rafael Vidal de Araújo) traz abordagem do assunto sob prisma aventado pela Fiscalização, com que se concorda:

“1- QUESTÃO REFERENTE À FIGURA DO AUTOR CRIADOR DO BEM OU DA OBRA

(...)

2. Da questão dos direitos autorais

(...)

Ressalte-se que o tratamento previsto pela Convenção de Berna foi reproduzido pela Lei do Software, como visto no artigo 2º, § 1º, ao norte transcrito e novamente reproduzido: [...]

É cediço, portanto, que os direitos autorais são divididos, para efeitos legais, em direitos morais e patrimoniais.

*Os chamados **direitos morais** [§ 1º do art. 2º da Lei nº 9.609, de 1998; e arts. 24, 27, 28 e 29 da Lei nº 9.610, de 1998] são aqueles que asseguram a autoria da obra intelectual, sendo, portanto, intransferíveis e irrenunciáveis, enquanto que os direitos patrimoniais se referem à exploração econômica da obra e podem ser cedidos ou utilizados por terceiros.*

(...)

Ademais, sem prejuízo de todos os argumentos já apresentados, ressaltamos, por oportuno, que em nenhum momento a legislação brasileira indica que o conceito de autor previsto na Lei n. 9.610/98 é o mesmo daquele previsto para os programas de computador.

Tanto assim que as duas normas são distintas e fazem ressalvas ao seu campo de aplicação, como se constata dos artigos já transcritos.

O que a Lei n. 9.609/98 (software) faz é aplicar aos programas de computador o regime de proteção contendo às obras literárias ou artísticas, como se depreende da dicção do artigo 2º.

(...)

⁴ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Impôsto de Renda*. APEC – Editora: Rio de Janeiro, 1969, p. 9-6/15.

Quando a Lei 4.506/1964 diz que não serão classificados como ‘royalties’ os rendimentos percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, claramente está focando aí a dimensão moral do direito do autor, que apenas pode existir em uma pessoa física (pessoa natural).

Com efeito, pela lista exemplificativa dada pelo referido art. 22 da Lei 4.506/1964, não é difícil perceber que os ‘royalties’, enquanto ‘rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos’, tem a dimensão econômica própria das empresas.

Uma pessoa jurídica nem tem dimensão moral. O que ela tem é a lei e seus atos constitutivos, que previamente já definem a sua razão de ser.

Uma pessoa jurídica também não tem a subjetividade criadora das pessoas naturais.

Os royalties surgem exatamente na dimensão patrimonial/econômica do direito do autor, na parte em que esse direito se institucionaliza, para circular na economia, e se distancia do verdadeiro titular do processo criativo, do autor (pessoa natural)” (grifou-se; negritou-se).

12. Pelo exposto, anui-se ao entendimento da DRJ, no sentido de que é válida, em geral, a equiparação de direito autoral à royalty feita pela alínea “d” do art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, não assistindo razão à Interessada quando afirma que “*apenas para os fins específicos expostos acima (tributação de pessoas físicas) a equiparação de direitos autorais a royalties era possível*”.

Alegação de ausência da natureza de royalties porque os valores teriam sido pagos diretamente ao autor da obra

13. Quanto à matéria, a DRJ se manifestou nestes termos:

“(…)

O contrato anexado pela impugnante dispõe que o mesmo seria regido pelas Leis do Brasil, conforme excerto abaixo da fl. 489: [...]

Sobre os programas de computador e o autor, as Leis nº 9.609 e 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, assim dispõem: [transcreve os arts. 2º daquela e 7º, inc. XII, e 11 e parágrafo único desta]

Vê-se no texto legal que o autor é a pessoa física, podendo aplicar-se a mesma proteção ao autor às pessoas jurídicas nos casos previstos na própria Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Não está dizendo que a pessoa jurídica seria autora, mas que a proteção ao autor pessoa física poderá aplicar-se a pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei, o que demandaria que se apontasse quais seriam os casos previstos na Lei em que ela se enquadrasse, o que não foi feito pela impugnante.

Observa-se, de toda sorte, que a impugnante quis dizer que a sua controladora, pessoa jurídica BMC SOFTWARE INC seria a autora dos softwares licenciados e que os pagamentos teriam sido feitos diretamente à autora e os mesmos se

encontrariam na exceção contida na aliena 'd' do art. 22 da Lei nº 4.506/1964, e por isso, tais pagamentos não seriam royalties.

Ocorre que, conforme mais uma vez, o próprio contrato anexado pela impugnante informa que se tratou de contrato de licenciamento e que a impugnante, licenciada, se obrigava a pagar taxas de software de 40% de uma tabela de preços dos softwares e mais 40% de suas receitas sobre comercialização e prestação de serviços para seus clientes sobre os softwares licenciados pela licenciadora BMF SOFTWARE INC, logo esta não recebia o valor diretamente dos clientes finais, havendo um pagamentos pela licenciada, ora impugnante, pelo direito de distribuição e comercialização dos softwares concedido pela licenciadora. Nesse sentido, são acostados na sequência alguns excertos do referido contrato anexado pela própria impugnante que atestam que a mesma pagava royalties como intermediária entre a licenciadora e seus clientes (da licenciada/impugnante), senão vejamos os excertos (fls.480/481/482/487/488): [...]

(...)

Mais uma vez, aplicam-se ao presente tópico tanto os ensinamentos de Alberto Xavier como as decisões e atos normativos mencionados e transcritos no item anteriormente deste voto, a exemplo da Solução de Divergência nº 18 – Cosit, de 27 de março de 2017, e o do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7, de 21 de dezembro de 2017, vinculantes na esfera administrativa.

(...)” (grifou-se; negritou-se).

14. **Primeiramente**, a Interessada invoca a proteção dos arts. 3º, § 1º, inc. I, e 4º da Lei nº 9.609, de 1998, e 5º, inc. VIII, alínea “h” e o parágrafo único do art. 11 da Lei nº 9.610, de 1998, para dizer que a BMC Inc pode “*ser considerada autora do software*”. Os dois primeiros dispositivos versam sobre pedido de registro, não sobre autoria. Quanto aos terceiro e quarto, confunde titularidade com autoria, chegando a aduzir que “*em determinadas situações, é perfeitamente possível considerar a pessoa jurídica criadora de determinada obra*”; mas, como apontado pela DRJ, não indica qual seria sua especificidade para receber tal proteção. O voto vencedor do mencionado Ac. nº 1201-002.158 enfrentou assim a questão:

“2. Da questão dos direitos autorais

(...)

*De plano, a simples leitura do artigo 11 demonstra que o conceito de autor é inequívoco e não deixa margem para dúvidas: **autor é sempre a pessoa física, o indivíduo** que a partir de seu gênio ou criatividade manifesta, de forma particular, uma ideia (a autoria não é ideia, mas sim a sua expressão).*

(...)

A confusão decorre da diferença entre ser autor e ser titular de direitos autorais.

Existe nítida distinção entre os conceitos de ser autor da obra e ser titular dos seus direitos. Quando alguém escreve um livro certamente se enquadra como autor, mas ao assinar um contrato de publicação com a editora transfere a esta os direitos patrimoniais para a sua exploração, circunstância expressamente prevista na Convenção de Berna, que reconhece a diferença entre autoria e titularidade nos seguintes termos: [...]

*Ressalte-se que o tratamento previsto pela Convenção de Berna foi **reproduzido** pela Lei do Software, como visto no artigo 2º, § 1º, ao norte transcrito e novamente reproduzido: [refere especificamente ao excerto de que '**[n]ão se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais** [...]]*

(...)

*Os chamados direitos morais são aqueles que asseguram a **autoria** da obra intelectual, sendo, portanto, intransferíveis e irrenunciáveis, enquanto que os direitos patrimoniais se referem à **exploração econômica** da obra e podem ser cedidos ou utilizados por terceiros.*

*Também não procede o argumento da defesa, baseado no artigo 3º, § 1º, I, da Lei n. 9.609/98, que menciona que no pedido de registro do software deverão constar os dados do autor e do titular, sejam pessoas físicas ou jurídicas. Com efeito, o texto corrobora a distinção entre os conceitos e **reconhece, apenas, que o titular dos direitos possa ser pessoa jurídica**: [...]*

Isso significa que se a exploração econômica dos direitos estiver a cargo de uma empresa, o registro compreenderá os seus dados e os do autor do programa de computador, posto que seriam, na hipótese, pessoas distintas. Tudo em perfeita consonância com o raciocínio até aqui desenvolvido.

*Ademais, sem prejuízo de todos os argumentos já apresentados, ressaltamos, por oportuno, que em nenhum momento a legislação brasileira indica que o **conceito de autor** previsto na Lei n. 9.610/98 é o **mesmo** daquele previsto para os programas de computador*

(...)

Efetivamente, a IBM USA não cabe dentro da figura do 'autor/criador' traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a IBM Brasil a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são royalties.

O sentido da lei é de proteger o autor, na subjetividade criativa própria das pessoas naturais. Mas essa característica fica dispersa nos processos de produção fortemente institucionalizados das grandes corporações.

Além dos dispositivos já mencionados neste voto e no acórdão recorrido, há muitos outros que reforçam as diferenças entre a figura do autor (pessoa física) e do titular de direitos autorais (pessoa física ou pessoa jurídica).

O art. 5º, 'h', da Lei 9.610/1998, por exemplo, quando define obra coletiva como sendo '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’, considerando a participação de uma pessoa jurídica, não deixa de atribuir a autoria para as pessoas físicas (‘diferentes autores’) (negritos e grifos do original).

15. A Interessada **também** menciona que junta aos autos “*cópia do formulário de pedido de registro de direitos autorais do Governo dos Estados Unidos da América (Doc. 03 da impugnação, rectius, Doc. 02, e-fls. 1832/1836), que expressamente menciona a pessoa jurídica como autora do programa de computador e sobre o qual quedou-se silente a r. decisão recorrida*”. Provavelmente, porque o contrato anexado prevê que, de regra, a “validade, construção e execução do presente Acordo será regida e interpretada de acordo com as leis do Brasil”. Ademais, referido formulário se encontra em idioma diverso do nacional, sem tradução, e não lhe referencia como titular de direito autoral algum, em suas vertentes moral e patrimonial.

16. Pelo exposto, não assiste razão à Recorrente ao afirmar que “*está comprovado que (i) a pessoa jurídica pode ser a autora do software, seja com base na legislação brasileira, seja com base na legislação americana e (ii) que a BMC Inc. é reconhecidamente a autora dos softwares distribuídos pela Recorrente*”.

Alegação de incorreta caracterização como royalties de pagamentos por exploração de direitos de propriedade intelectual, ausente a transferência de tecnologia

17. A Interessada alega, **primeiramente**, que não houve manifestação da DRJ quanto a entendimento “absolutamente equivocado” da Fiscalização, quanto ao fato de que a “*manutenção fornecida pela BMC Brasil implicaria uso, fruição e exploração de (...) direitos de propriedade intelectual consignados no contrato (diversos do ‘direito não exclusivo no Território de sublicenciar, comercializar e distribuir os Produtos para utilização pelos clientes do Licenciado no Território’)* (fls. 1829), situação em que a remuneração devida à BMC Inc. seria igualmente indedutível”.

18. Na verdade, houve, sim, manifestação da DRJ. E vai na mesma direção do quanto aventado pela Interessada, de que se trata “[...] *de uma só remuneração, derivada do mesmo instrumento contratual (‘Acordo de Licença’)*”; a oposição se dá quanto ao sentido, pois para a Recorrente, o valor pago “*reveste da condição de ‘direito autoral’*”, enquanto para a Autoridade Julgadora de piso se trata de royalties, como visto no tópico anterior.

19. Em **segundo lugar**, afirma que não existe “[...] *no contrato qualquer previsão para remuneração de propriedade intelectual ou know-how, como quiseram inferir as dd. autoridades fiscais*”, “[...] *não se referindo ao ‘uso ou exploração de invenções e de marcas de indústria e comércio’*”. Existe, sim, como se lê do subitem “1.2” do contrato (e-fls. 483, fl. 32 do arquivo), que não se refere à exploração de direito de licença, comercialização e distribuição (encartados no subitem “1.1”) e se traz em diversas passagens do TVF, como a que se transcreve:

“1. CONCESSÃO DE DIREITOS:

(...)

1.2. *Sujeito aos termos e condições aqui estabelecidos, e na medida em que o Licenciador o possa fazer legalmente, o Licenciador concede ao Licenciado, e o Licenciado aceita, um direito e licença não exclusivos no Território sob todos os direitos de propriedade intelectual do Licenciador sobre os Produtos na medida, mas apenas na medida, necessária para que o Licenciado possa cumprir as suas responsabilidades e exercer os seus direitos ao abrigo do presente Acordo. Com respeito aos nomes e marcas do Licenciador, o Licenciador concede ao Licenciado um direito e uma licença não exclusivos de utilização do nome do Licenciador e da marca BMC Software, Patrol Software, e outras marcas do Licenciador utilizadas pelo Licenciador em relação aos Produtos, mas apenas em relação aos Produtos, mas apenas em associação com os Produtos. Toda e qualquer boa vontade gerada pela utilização pelo Licenciado dos nomes e marcas do Licenciador e que seja atribuível a tais nomes e marcas, reverterá em benefício do Licenciador.*

“49. Os valores pagos pelo sujeito passivo a sua sócia decorrem de percentual da receita obtida pelo sujeito passivo com a prestação de serviços, e são pagos a sua sócia independentemente de licença de uso de software vendida, independentemente de qualquer contraprestação ou acionamento por serviços, não se referem à aquisição de mercadorias, e tampouco se referem à contratação de um serviço efetivamente prestado pela beneficiária, sendo decorrentes não especificamente da licença de comercialização e distribuição de softwares no país, mas da obrigação contratual em contrapartida pela exploração de todos os direitos de propriedade intelectual do Licenciador” (grifou-se; negritou-se).

20. Diga-se que, no contrato, não se encontra nenhuma disposição acerca de a cessão do uso de marcas ser gratuita. O que é razoável: *BMC* e *Patrol* se constituem, certamente, em ativos valiosos da empresa americana, haja vista o prestígio de que gozam em seu ramo de atividade. Não seria crível que a exploração destes intangíveis fosse feita sem ônus. Mais plausível seria que, no preço cobrado pelos direitos de distribuição e licenciamento de seus produtos e serviços, estivesse embutido parcela correspondente à marca deles ou que essa fração do preço fosse cobrada mediante outra rubrica, como é a conclusão fiscal, derivada do item “49” do TVF, supra, no sentido de que “a manutenção se refere ao suporte prestado aos clientes, por um período contratado por estes, especificados nos contratos, utilizando-se para a referida prestação, direitos de propriedade intelectual detidos pela licenciante”.

21. **Em seguida**, aduz que “em autuação para cobrança de CIDE, lavrada pelas mesmas dd. autoridades fiscais concomitantemente ao auto de infração em que deu origem ao presente processo administrativo, ao discorrer sobre a remuneração devida à *BMC Inc.* decorrente de receitas de sublicenciamento no Brasil, as dd. autoridades fiscais expressamente reconhecem que no âmbito do Acordo de Licença não foi verificada a transferência de tecnologia”.

22. Quanto à CIDE, diga-se que tanto TVF quanto Acórdão de piso tratam somente da exigência de IRPJ, sendo a Contribuição objeto de outros autos. Naquele Termo consta a seguinte informação:

“2. O presente termo trata das infrações referentes ao tributo IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA, constatadas no curso do procedimento fiscal. Tendo sido constatada adicionalmente infração referente à CIDE – REMESSAS AO EXTERIOR, de que trata a Lei 10.168, de 29 de dezembro de 2000, considerando tratar-se de fatos referentes a diferentes elementos de prova, os fatos, elementos e circunstâncias da referida infração constam do Processo Administrativo Fiscal 15746.723002/2021-67” (grifou-se; negritou-se).

23. Quanto à transferência de tecnologia – que nem foi aventada pela Fiscalização, como visto –, na definição legal de royalties dada pelo multicitado art. 22, não há vínculo entre aquela e estes. É dizer: não há empeco para que determinado pagamento ou despesa seja classificado como royalty e, simultaneamente, não decorra de contrato ou negócio do qual resulte transferência de tecnologia.

24. Pelo exposto, não assiste razão à Interessada, ao afirmar que “impende a reforma da r. decisão recorrida, também para que se reconheça que a integralidade dos valores devidos à BMC Inc. correspondem à remuneração por direito autoral”.

Alegação de ausência de previsão legal para indedutibilidade de royalties pagos a sócios pessoas jurídicas

25. Quanto à matéria, a DRJ se manifestou nestes termos:

“(…)

Observa-se que o art. 71 da Lei nº 4.506/1964, quando quer se referir especificamente a pessoas físicas o faz distinguindo-as como pessoas naturais, como consta do seu parágrafo único, alínea ‘a’, de modo que a menção a sócio, que consta do seu parágrafo único, alínea ‘d’ não significa sócio pessoa natural, mas sócio, em geral, o que pode ser pessoa física (natural) ou pessoa jurídica. [...]

(…)

Observa-se que o art. 353, I, do RIR/99 e o art. 363, I, do RIR/2018, apenas deixaram claro que sócio pode ser pessoa física ou jurídica, o que já era óbvio, não se tratando, portanto, de inovação no RIR/99, nem no RIR/2018, sem base legal, como alegado pela impugnante.

Vê-se, assim, que não assiste razão à impugnante também nesse aspecto já que os royalties não dedutíveis são os pagos a sócios, quaisquer que sejam esses, sejam pessoas físicas ou pessoas jurídicas.

(…)” (grifou-se; negritou-se).

26. Acede-se ao entendimento da DRJ, coincidente à recente interpretação dada ao tema pela 1ª Turma da CSRF quanto ao assunto, no mesmo sentido do Ac. nº 9101-006.098, proferido em sessão realizada em 11/05/2022, que manteve, por maioria, o teor do decidido no mencionado Ac. nº 1201-002.158:

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ROYALTIES. REGRAS DE DEDUTIBILIDADE. ARTS. 71, ‘D’ DA LEI 4.506/63. SIGNIFICADO E EXTENSÃO DA PALAVRA “SÓCIO”.

A expressão ‘sócios’ empregada pelo art. 71, ‘d’, da Lei 4.506/64, compreende, por certo, tanto as pessoas físicas como as jurídicas, descabendo ao intérprete distinguir, onde a lei distingue, caso, todavia, inexistentes fundamentos sistêmicos que imponham tal distinção.

(...)

Voto

(...)

II MÉRITO.

II.1 Do recurso especial de divergência da autuada.

II.1.1 Da segunda matéria admitida. A interpretação da palavra ‘sócios’ empregada pelos artigos 71 da Lei 4.506/64 e 353, I, do RIR/99.

(...)

Neste passo, quando a citado art. 71, ‘d’, veda a dedução das despesas com royalties pagos a ‘sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes’, é preciso entender, por certo, os seus desígnios. De fato, tal qual já alertado, esta regra objetiva, realmente, evitar a manipulação de resultados pelos sócios destas empresas (como alardeado pelo acórdão recorrido), e, assim, transferir, em detrimento dos interesses fiscais, rendimentos a terceiros interessados. Mas vejam: mesmo a se considerar a teleologia da norma, há, ainda, limites objetivos ao emprego deste método.

(...)

Utilizemo-nos, agora, do método gramatical para entender o sentido da regra. A lei se utiliza da expressão ‘sócios’; ela não faz, aí, distinção entre a natureza destes, se natural ou jurídica. Nesta esteira, se considerarmos que a prescrição normativa objetivaria o seu emprego a pessoas jurídicas e físicas, o resultado interpretativo seria, de fato, desarrazoado? Poder-se-ia, seriamente, dizer-se ser contrasistêmico ou avesso às regras e princípios constitucionais que se apliquem ao direito tributário e à relação jurídico-tributária? E, mais importante, haveria uma justificativa clara para se adotar uma interpretação restritiva desta expressão?

Pelo método gramatical, talvez, não consigamos, ainda, atingir uma conclusão que revele a melhor solução possível. Porque, de fato, empregou-se um conceito aberto e sobre o que poder-se-ia sustentar a existência de uma nebulosidade. E, socorrendo-nos, passo seguinte,

da busca pela finalidade da lei (teleologia), já se o disse repetidas vezes: ela busca evitar práticas antielisivas e, por certo, antievasivas. E é, justamente, aí que fica evidente que a palavra 'sócios' não possa alcançar o sentido restritivo pretendido pela insurgente.

(...)

Noutro giro, o argumento deduzido pela interessada, no sentido de que, quando quis estender as suas consequências também às pessoas jurídicas, a lei o fez expressamente, como visto no art. 71, 'e', item 2, é, permissa venia, sofisticado. Peço licença para transcrever este último preceptivo: [...]

Ora vamos, o contexto abarcado pela regra acima é totalmente distinto. Não obstante ainda adotar o caráter antielisivo, a norma, aí, se volta contra o planejamento societário que objetive a remessa de recursos para fora do país e, assim, a exportação de tributo. E, curiosamente, esse preceptivo também não faz qualquer distinção entre sócios, pessoas físicas, e/ou jurídicas (aliás, este racional seria útil, por demais, para defender o entendimento restritivo acerca do controle, objeto do recurso especial da Fazenda Nacional, mas jamais para substanciar a tese ora examinada).

Ato contínuo, não há, por tudo o que foi dito acima, qualquer vício de validade no Regulamento do Imposto de Renda de 1999, ao acrescentar a expressão 'pessoa física ou jurídica', no texto do inciso I do art. 353 do RIR/99. O Decreto 3.000/99, neste ponto, nada mais fez que atender ao comando inserto no art. 84, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB -, a fim de 'regulamentar' a lei, evidenciando, de forma mais clara, sem inovar o ordenamento, o seu sentido" (negritou-se; grifou-se) (Ac. nº 9101-006.494, s. 08/03/2023, v. m., Rel. Cons. Gustavo Guimarães da Fonseca).

27. Quanto ao mais, as decisões judiciais obtidas pela Interessada em seu favor versam sobre o mesmo tema posto a desate, em sede de outros processos administrativos. Todavia, para além de não terem transitado em julgado, aguardando julgamento de apelação (conforme certidão de inteiro teor de 30/07/2025, último movimento dos processos, em consulta ao site do TRF3), não ostentam caráter vinculante, nos termos do parágrafo único do art. 98 do RICARF, sendo “vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar [...] decreto”, como se lê na cabeça do dispositivo.

CONCLUSÃO

28. Por todo o exposto, conheço o recurso e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso.

1. Apesar do sempre bem detalhado e fundamentado voto do Ilmo. Relator, pedi vista dos autos para melhor examinar a matéria discutida nestes autos.
2. Trata-se de Auto de Infração (fls. 1.741/1.747) lavrado para exigir IRPJ do ano-calendário de 2018, diante de suposta infração decorrente da dedutibilidade indevida de *royalties* pagos pela Recorrente à sua controladora no exterior (BMC Inc.).
3. A exigência tem como premissa o entendimento de que as remunerações pagas pela Recorrente à BMC Inc. no exterior, pelo licenciamento de direito de comercialização e distribuição de programas de computador (*software*) ou pelo percentual de receita proveniente da prestação de serviços de apoio, manutenção e assistência técnica, são caracterizadas como *royalties*, razão pela qual seriam indedutíveis para a apuração do IRPJ.
4. A DRJ manteve tal entendimento, no que foi acompanhada pelo voto apresentado pelo Ilmo. Relator.
5. O ponto central da controvérsia, a meu ver, reside na aplicação do art. 22, “d”, da Lei nº 4.506/64, o qual prescreve o seguinte:

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

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.
6. Veja-se que o dispositivo estabelece exceção expressa à classificação do pagamento como *royalties* para o caso em que os valores sejam percebidos “pelo autor ou criador do bem ou obra”.
7. Acerca da aplicação desse dispositivo neste caso, verifica-se que a Fiscalização segregou as despesas de acordo com os termos do contrato firmado, separando-as entre o que seriam (i) remunerações pelo licenciamento de direito de comercialização e distribuição de programas de computador (*software*) e (ii) remunerações pagas sobre percentual da receita proveniente da prestação de serviços de apoio, manutenção e assistência técnica pelo licenciado aos seus clientes.
8. Entendo que, no caso da primeira classe das despesas, não há dúvida de que está caracterizada a exploração de direitos autorais, na forma mencionada pelo art. 22, “d”, da Lei nº 4.506/64, tendo sido essa inclusive a classificação empregada no Termo de Verificação Fiscal:

DA NATUREZA DOS VALORES APROPRIADOS

3.1.1) REMUNERAÇÃO DE LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES) NO PAÍS (uma taxa de software para cada Produto sublicenciado pelo Licenciado igual a 40% do preço de tal Produto apresentado na Lista de Preços da América Latina)

30. As remunerações pagas pelo sujeito passivo à sua sócia e controladora no exterior, pelo licenciamento de direito de comercialização e distribuição de programas de computador (software), constituem exploração de direitos autorais, caracterizando-se royalties, e são indedutíveis para efeito de apuração do Lucro Real, base de cálculo do Imposto de Renda da Jurídica. [...]

44. A remuneração paga à BMC SOFTWARE, INC, decorrente do contrato de comercialização e distribuição de softwares **configura rendimentos correspondentes à exploração de direitos autorais. A exploração de direitos autorais é classificada como royalties pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que a inclui, expressamente em sua alínea “d”** (ressaltando-se, ainda, o caráter exemplificativo e não exaustivo de referido artigo) dentre os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, indedutíveis nos termos do art. 353 do Decreto 3.000/1999, inciso I (inciso I do art. 363 do Decreto 9.580/2018), nos termos Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “d”.

9. Já no caso da segunda classe, relativa aos pagamentos decorrentes da prestação de serviços de apoio, manutenção e assistência técnica, a Fiscalização bem destacou que não se trata propriamente da exploração de direitos autorais:

3.1.2) REMUNERAÇÃO DECORRENTES DE PERCENTUAL DA RECEITA PROVENIENTE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE APOIO, MANUTENÇÃO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA PELO LICENCIADO AOS SEUS CLIENTES (40% da receita total do Licenciado proveniente da prestação de serviços de apoio, manutenção e assistência técnica pelo Licenciado aos seus clientes)

57. Ainda que classificados pelo sujeito passivo como direitos autorais, o que por si só já ensejaria o enquadramento de referido rendimento como royalty, tem-se que os valores devidos referentes ao percentual da receita proveniente da prestação de serviços de apoio, manutenção e assistência técnica pelo Licenciado aos seus clientes não decorreriam especificamente da exploração de um direito autoral, decorrendo da exploração de todos os direitos de propriedade intelectual, incluindo know-how, assim como expressamente da utilização dos direitos de propriedade intelectual previstos em relação aos nomes e marcas do Licenciador, sendo, da mesma forma, caracterizados os royalties, pela inteligência do caput (uso, cessão e exploração de direitos)e também da alínea “c” (uso ou exploração de invenções e de marcas de indústria e comércio) do artigo 22 da Lei 4.506/1964. Registra-se, inclusive, o próprio contrato fazer referência a royalties ao tratar da possibilidade de cessão dos direitos decorrentes do contrato.

10. Assim, a classificação dessa segunda classe de pagamentos como *royalties* decorre do art. 22, “c”, da Lei nº 4.506/64, em que inaplicável a exceção existente quanto à exploração dos direitos autorais quando o pagamento é destinado ao autor ou criador do bem ou obra.

11. No caso dos pagamentos da primeira classe mencionados, a Fiscalização entendeu que a exceção prevista no art. 22, “d”, da Lei nº 4.506/64 não se aplicaria, tendo em vista que a Recorrente não poderia ser considerada autora/criadora de obra intelectual, por ser pessoa jurídica:

40. Outrossim, registra-se, que conforme expressamente consignado no art. 11 da Lei 9.610/1.998, autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica, podendo a proteção concedida ao autor aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos na referida lei. Neste contexto, certo de que na condição de pessoa jurídica, o sujeito passivo não poderia ser considerado como autora/criadora de obra intelectual, figurando apenas titular de direitos patrimoniais, não aplicando a excepcionalidade do inciso “d” do art. 22 da Lei 4.560/1.964 ao presente caso.

12. Tal questão, porém, já foi debatida neste Carf. No Acórdão nº 1102-001.538, o Relator, Cons. Fredy Gomes de Albuquerque, manifestou as seguintes razões, com as quais se concorda:

56. Retoma-se a solução dos questionamentos para saber (SEGUNDA QUESTÃO): considerando a legislação brasileira, pessoas jurídicas podem ser detentoras de direitos autorais ou apenas pessoas físicas? Esse é, fundamentalmente, o ponto nevrálgico dos principais debates acadêmicos e no CARF, pois exige uma análise que correlacione a legislação dos softwares com a legislação de direito autoral.

57. A Lei de Direitos Autorais (LDA) – Lei 9.610/98 – disciplina em seu art. 7º, inciso XII, que o software integra as 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. Em outros termos, é incontroverso que o software faz parte dos direitos autorais.

58. A lei disciplina complementarmente no §1º do citado artigo que os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis. É dizer: se a Lei de Direitos Autorais assegura aos programas de computador a natureza e o tratamento jurídicos de direito autoral, ressalta que deve ser também observada a legislação específica sobre a matéria, que, no caso, é a Lei 9.609/98 (Lei dos Softwares).

59. A Lei dos Softwares faz expressa correlação dos programas de computador à proteção de direito autoral, ao consignar no art. 2º que 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.

60. Acerca do assunto, SÉRGIO ANDRÉ ROCHA, em artigo científico que tratou sobre a dedutibilidade de pagamentos de royalties para o exterior pelo direito de distribuição/comercialização de software, defende que 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 (grifou-se).⁵

61. Feita tal correlação, a Lei de Direitos Autorais conceitua como autor a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica (art. 11) e complementa a regulamentação do assunto também tratando das pessoas jurídicas, ao disciplinar que a proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta lei (parágrafo único).

62. Ocorre que a própria Lei de Direito Autorais remete os programas de computador a legislação específica, no caso, a Lei dos Softwares, como se vê do art. 7º, assim transcrito:

Art. 7º. (...) § 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.

63. E, como já visto, a Lei dos Softwares remete a proteção dos softwares às obras literárias da legislação de direitos autorais, sendo razoável concluir que os dispositivos da legislação de direito autoral será aplicável em tudo que for compatível com a legislação dos programas de computador. Assim, todos os dispositivos da Lei de Direitos Autorais que não contrariem a Lei dos Softwares e que sejam com ela compatíveis devem ter aplicação para proteção dos respectivos direitos.

64. Consideradas tais premissas epistemológicas de fundamental importância, deve-se ressaltar que, apesar do caput do art. 11 da Lei de Direitos Autorais tratar como autor as pessoas físicas que desenvolvem softwares, seu parágrafo único remete aos casos em que o direito autoral também poderá ser estendido às pessoas jurídicas, nos termos daquela própria lei.

65. A leitura isolada do dispositivo legal torna o debate insuficiente, seja porque não se analisam os demais dispositivos legais, seja porque demonstra desconhecimento do processo intelectual coletivo que envolve uma comunhão de esforços de inúmeros desenvolvedores, equipes e processos empresariais para se chegar ao resultado final de conclusão de um software, especialmente o de jogos de videogame, cuja complexidade demanda um verdadeiro exército de colaboradores e desenvolvedores.

66. Ficar preso à interpretação literal e pouco esclarecedora do caput do art. 11 da Lei de Direitos Autorais fará o intérprete chegar à conclusão óbvia de que nenhum jogo de videogame atual terá a proteção de direitos autorais, pois nenhum deles atualmente é desenvolvido individualmente por pessoas físicas, mas passam por complexas estruturas e equipes de trabalho liderados coletivamente desenvolvidas por jurídicas.

67. E por que é importante conhecer isso? Porque a legislação de direito autoral (Lei de Direitos Autorais) estabelece objetivamente a proteção de direito autoral

⁵ ROCHA, Sergio André; SOARES, Romero Lobão. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 98, p. 49-68, mar./abr., p. 57.

dos construtores de OBRA COLETIVA, assim consideradas 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, a saber:

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;

68. É o caso verdadeiro dos softwares, notadamente os complexos jogos de videogames – e o argumento é o mesmo para os softwares de computadores, igualmente criados por vastas equipes de desenvolvedores e programadores –, onde há uma obra coletiva gestada pela participação de diferentes autores.

[...]

71. Mais ainda: o parágrafo único do artigo 11 da mesma LDA determina que a proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.

72. E também: o § 1º do artigo 7º igualmente estabelece que os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.

73. Por fim: tudo perfeitamente compatível com a Lei dos Softwares, que fecha o ciclo interpretativo sobre o assunto e protege o direito autoral de programas de computador ao consignar no art. 2º que 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.

74. A natureza jurídica dos softwares como obras coletivas, protegidas tanto por iniciativa de pessoas físicas quanto jurídicas à luz do direito autoral encontra eco na doutrina de ANTÔNIO CARLOS MORATO, que traz lúcidos esclarecimentos sobre os esforços que envolvem obras coletivas, traçando as seguintes premissas:

Em tal contexto, podemos comparar a pessoa jurídica (ou física) que organizou a obra coletiva ao regente de uma orquestra, situação em que o conjunto indivisível da obra seria considerado oriundo de uma titularidade originária (e, portanto, de uma criação), ao passo que os solistas que se destacassem do conjunto seriam as participações individuais (e, portanto, obras individuais inseridas em obra coletiva, mas a ela interligadas), que têm direitos amparados tanto por norma constitucional (art. 5º, XXVIII, a) quanto por norma infraconstitucional (art. 5º, VIII, h, da Lei n. 9.610/1998).

75. O autor, cuja tese de doutorado tratou “Do direito do autor em obra coletiva”⁶, defende a existência da obra coletiva quando não é possível individualizar a contribuição de cada desenvolvedor. Assim, as obras coletivas de autoria da pessoa jurídica seriam decorrentes do esforço do grupo de pessoas que a constroem sob a tutela objetiva da pessoa jurídica (assim denominada “autoria objetiva”), enquanto as criações coletivas ou individuais que sejam fruto do esforço individualmente identificável de autores específicos atrairiam a proteção subjetiva de tais iniciativas (assim denominada “autoria subjetiva”).

76. De toda forma, o doutrinador propugna que o ordenamento jurídico assegura a proteção da obra coletiva tanto para pessoas físicas quanto jurídicas, dependendo do contexto em que são criadas. Em lúcida passagem, assim conclui:

“... mantemos nosso conceito de 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).

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).

Além disso, há a prevalência da teoria da realidade técnica (no sentido de uma técnica utilizada pelo legislador para criar a pessoa jurídica) no Direito Civil contemporâneo para explicar a existência da pessoa jurídica, já que se esta fosse considerada como uma ficção o Estado também seria considerado como tal, assim como as normas por ele criadas, o que não parece adequado em nossa concepção e na dos que defendem a pessoa jurídica como uma realidade.

77. Observo que o ordenamento jurídico claramente contempla a proteção autoral de pessoas jurídicas que titularizam obras coletivas, dentre elas, os softwares de qualquer natureza, inclusive aqueles relacionados a jogos de videogame dos quais cuidam os autos, conforme previsão do art. 5º, VIII, h, da Lei de Direitos Autorais, aliada aos demais fundamentos indicados neste voto.

⁶ Tese que deu origem ao livro por ele publicado e que trata do tema. Ver: MORATO, Antonio Carlos. Direito de autor em obra coletiva. São Paulo: Saraiva, 2007.

78. Nesses termos, fica respondida a SEGUNDA QUESTÃO: sim, 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.

79. Tal entendimento leva à conclusão de que, ainda que o contrato objeto dos autos descreva a remessa de pagamentos ao exterior a título de royalty, destinado à empresa controladora da contribuinte recorrente, tem-se que o art. 22, alínea "d", da Lei 4.506/649, afasta os reflexos tributários de sua classificação como royalty, pois trata de exploração de direitos autorais percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

80. É dizer: para fins tributários, a Lei 4.506/64 afasta a natureza jurídica de royalty o pagamento decorrente de remuneração a titular de obra autoral individual ou coletiva sediado no exterior, pela exploração dos direitos autorais a ela referentes.

81. E, assim, como o caso dos autos (para fins tributários) não se enquadra na categoria jurídica de royalty, não será aplicável a vedação do art. 71 da própria Lei 4.506/64, que veda dedução de despesas dessa natureza pago a sócio, mas já se viu que a exploração de direitos autorais – dentre eles os softwares – não se enquadram como tal, conforme redação à época vigente:

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

a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;

b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;

c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

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

e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;

f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou 2) Cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;

g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou

2) Cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

82. Observe-se que a regulamentação acima impõe limites para a dedutibilidade de remessas ao exterior em contraprestação a dispêndios categorizados como royalties para fins tributários. É dizer: primeiro é necessário avaliar se o pagamento assume tal feição – consideradas as regras fiscais – e, segundo, se for alcançado pelo status jurídico fiscal de royalty, avalia-se se as vedações a ele pertinentes, acima indicados, impedem a dedução da despesa (pagamento a sócios ou dirigentes de empresa ou, uso de marcas de indústrias ou de comércio).

83. Porém, a meu juízo, o caso do autos trata de exploração de direito autoral de obra coletiva (software), cujos pagamentos remetidos ao exterior remuneram o próprio titular da obra, a companhia do exterior que centraliza os direitos autorais em questão, portanto, nos termos da alínea "d" do art. 22 da Lei 4.506/64, não são royalties em termos fiscais!

84. Colhe-se da lição doutrinária de SÉRGIO ANDRÉ ROCHA conclusões semelhantes a que se aponta, no sentido que:

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.

85. Inaplicável, portanto, quaisquer hipóteses normativas que impedem a dedução da despesa como tal. A glosa é assim indevida, razão pela qual deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto.

86. E, para esclarecimentos adicionais das razões de decidir, responde-se à TERCEIRA QUESTÃO objeto deste arrazoado: Caso as pessoas jurídicas não possam ser titulares de direitos autorais, poderia a administração tributária atribuir a infração relacionada à alínea “d” acima transcrita, que trata de exploração de direitos autorais?

87. Ainda que se entendesse que somente as pessoas físicas seriam titulares de direitos autorais – argumento afastado pelos fundamentos já demonstrados –, ainda assim a autuação deveria ser desconstituída, porque fundada na pretensa exploração de direitos autorais, tese que a própria administração tributária não acata.

88. O auto de infração teria que apontar fundamento diverso, mas não é possível realizar a glosa da despesa em razão da exploração de direito autoral, porquanto pretensamente indedutível e, ao mesmo tempo, arguir que a pessoa jurídica não é titular de direitos autorais.

89. Seria um argumento cíclico infinito e contraditório, portanto, caso a resposta à SEGUNDA QUESTÃO não solucionasse o assunto – e soluciona, a meu juízo –, a resposta à TERCEIRA QUESTÃO a resolveria, mas a mesma é aqui tratada como obter dictum argumentativo complementar.

13. No mesmo sentido, foi proferido o Acórdão nº 1302-006.279 (Rel. Cons. Flávio Machado Vilhena Dias, Sessão de 20/10/2022), julgado de forma unânime:

CONTRATOS DE CESSÃO DE DIREITOS DE SOFTWARE. PESSOA JURÍDICA DETENTORA DOS DIREITOS AUTORAIS. Não são considerados como royalties os pagamentos realizados a título de exploração de direitos autorais, quando

percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra, mesmo que este autor seja pessoa jurídica. A legislação brasileira não veda autoria e a titularidade de direitos autorais às pessoas jurídicas.

14. Diante desses elementos, divirjo do voto apresentado para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para cancelar a autuação no que diz respeito à glosa dos valores de remuneração pagos em decorrência comercialização ou distribuição de programas de computador (*softwares*).

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso