



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.003102/2005-28
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.055 – 1ª Turma
Sessão de 12 de setembro de 2017
Matéria REMUNERAÇÃO DE LICENÇA DE SOFTWARE
Recorrente BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

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

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma indireta, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda. A BMC SOFTWARE, INC. não cabe dentro da figura do “autor/criador” traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA. a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são royalties. Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que “atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais” no Brasil, a Lei nº 9.610, de 1998, disse, com todas as letras, em seu art. 11, que o “autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de possibilidade de reanálise do Recurso Especial e em conhecer do recurso, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo, que entenderam que o colegiado não está vinculado à decisão em mandado de segurança, com pedido de liminar n. 2009.34.00.026709-0. No mérito, acordam, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luis Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao mérito, o conselheiro

Rafael Vidal de Araújo. Não votou quanto ao conhecimento o conselheiro Luís Flávio Neto, o qual estava ausente, momentaneamente, na sessão de julho de 2017; também não votou quanto ao conhecimento o conselheiro Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado), por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão na sessão de julho de 2017, em virtude do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Leonardo de Andrade Couto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Tratam-se de **Autos de Infração** (E-fls. 176 ss.) para a exigência de créditos de IRPJ e CSLL relativos ao ano calendário de 2001, sob a acusação fiscal de que a remuneração paga pela contribuinte à sua controladora no exterior pelo licenciamento de programas de computador por ela comercializados no Brasil possuiria natureza de *royalties* e seria indedutível da base de cálculo desses tributos, com capitulação nos artigos 249, inciso I, 251, 352, e 353 inciso I, do Decreto n. 3000/99.

Na realidade, de acordo com o **Termo de Verificação Fiscal** (E-fls. 170 ss.), foram constatadas supostas irregularidade com relação às contas abaixo, reconhecidas posteriormente pela contribuinte, subsistindo então nos autos apenas a discussão quanto à última conta mencionada:

Conta 3.050.209.006 — Outros Impostos e Taxas — contabilização de pagamento de multa ao Fundo de Defesa de Direitos Difusos da Secretaria de Direito Econômico, cujo recibo do pagamento não contém a identificação da contribuinte e a interessada não apresentou documento relativo à referida multa. Além disso, trata-se de multa por infração à lei

não tributária e desnecessária à manutenção de suas atividades.

Conta 3.050.102.001 — Propaganda e Publicidade — glosa de despesa relativa a patrocínios, por se caracterizar como mera liberalidade da empresa e desnecessária à manutenção de suas atividades.

Conta 3.030.101.001 — Direitos Autorais — os direitos autorais relativos a programas de computador pagos à sócia majoritária (royalties) foram apropriados ao resultado, quando, de acordo com a legislação vigente, são indedutíveis para efeito do imposto de renda.

A contribuinte apresentou **Impugnação** (E-fls. 193 ss.) sustentando os seguintes pontos, condensados pelo relatório da decisão da DRJ, o qual ora se aproveita:

“4.1 A natureza jurídica dos pagamentos por licença de uso de software representa, em sentido estrito, pagamento por direito de autor, não se confundindo com royalties. Assim, a norma contida no art. 353, I, do RIR/1999 não tem o condão de limitar a dedução das parcelas relativas à remuneração por direito do autor.

4.2 Com efeito, a comercialização de software é uma operação peculiar, pois nesta transação não há qualquer transferência de propriedade do programa de computador do vendedor para o comprador, mas uma autorização de uso da obra pelo autor ou criador desta.

4.3 A Lei 9.609/1998 (Lei do Software), em seu art. 10, ao definir os programas de computador como um conjunto de comandos que são vertidos numa linguagem codificada, assumiu expressamente a condição destes como bens incorpóreos.

4.4 De acordo com essa lei, aos programas de computador foi conferido o mesmo regime de proteção As obras literárias (art. 2º), muito embora tenham naturezas diversas.

4.5 O próprio Ministro da Fazenda, por meio da Port. 181/1989, reconheceu que os rendimentos referentes a programas de computador são direitos de autor.

4.6 O art. 22 da Lei 4.506/1964 elimina a possibilidade da equiparação da exploração de direitos aos royalties quando o respectivo pagamento for percebido pelo autor ou criador do bem ou da obra. Cumpre ressaltar que a impugnante, ao efetuar seus pagamentos aos próprios criadores dos programas de computador, não atende ao requisito legal para efeito de equiparação.

4.7 A diferença entre royalties e direitos autorais é reconhecida pelo Decreto 3000/1999, posto que aos direitos do autor segue-se o regime estabelecido pelo art. 709, enquanto aos royalties obedece-se ao comando do art. 710.

4.8 Cite-se ainda entendimento da Administração, expresso no Parecer CST 520/1989, de que os direitos autorais não podem ser equiparados a royalty por falta de base legal.

4.9 Adicionalmente, vale mencionar as ementas do Conselho de Contribuintes, onde se consignam que os pagamentos por direitos de autor não sofrem a limitação de dedutibilidade, própria para royalties.

4.10 Corroborando tal entendimento, o então Superintendente da Receita Federal da 8ª Região Fiscal esclareceu que a incidência do imposto de renda na fonte sobre pagamentos de software ao exterior representa direitos autorais.

4.11 Já o Parecer CONJUR/MCT-PEMA 72/2002, do Ministério da Ciência e Tecnologia, divisa, de forma cristalina, o abismo existente entre os conceitos de direito industrial (royalties) e direitos autorais, bem como o correto enquadramento das operações com software, análise esta que se mostra essencial para o correto delineamento da regra-matriz de incidência da CIDE, bem como para a solução deste caso.

4.12 Deve-se afastar a aplicação da taxa SELIC, sob pena de se configurar abuso do poder econômico.

4.13 Embora o parágrafo 10 do art. 161 do CTN contemple a hipótese da lei dispor sobre taxa diversa, tal permissão não significa que a taxa de juros aplicável a créditos tributários possa ultrapassar o percentual de 1% ao mês, posto que o item "a" do art. 4º da Lei 1.521/1951 proíbe a cobrança de juros superiores à taxa permitida em lei.

4.14 Ainda que atualmente, com a introdução do novo Código Civil, o capítulo relacionado aos juros legais tenha sido alterado, tal fato não muda a situação em exame, na medida em que há determinação legal, prevista no Codex tributário, para aplicação de juros de 1% ao mês.

4.15 É de se reconhecer a impossibilidade da cobrança dos juros de mora com base na SELIC, uma vez que a mesma viola diversos dispositivos legais, inclusive o CTN.

4.16 Com relação às exigências relativas às despesas de multa e de propaganda, requer a interessada seja reconhecido o devido ajuste no LALUR, que reflete a retificação dos equívocos apontados pela fiscalização e admitidos pela sociedade.”

A autuação foi mantida por **decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I** (E-fls. 374 ss.), que restou assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: REMUNERAÇÃO CONTROLADORA NO EXTERIOR PELA CESSÃO DE DIREITOS DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE. As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior pela cessão de direitos sobre programas de computador constituem "royalties" e são indedutíveis para efeito de imposto de renda.

TAXA SELIC. A cobrança de juros de mora com base na SELIC está em conformidade com a legislação vigente, não sendo da competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade ou legalidade de atos corretamente inseridos no ordenamento jurídico.

AUTO REFLEXO. Aplica-se ao lançamento reflexo de CSLL o que foi decidido quanto exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito existente entre eles.”

Insurgindo-se contra a decisão da DRJ, a contribuinte interpôs **recurso voluntário** (E-fls. 392 ss.), deduzindo as seguintes razões de defesa, conforme sintetizadas pelo acórdão recorrido:

“Que com relação à glosa de despesas a título de direitos autorais pagos beneficiários no exterior, mais especificamente a BMC Software, Inc, não pode concordar, uma vez que embasada em entendimento equivocado acerca da

natureza jurídica dos pagamentos por ela efetuados, tendo, por isso, apresentado a competente impugnação administrativa.

Que, em que pese a clareza dos pontos suscitados pela r. decisão recorrida, há que se apontar que esta desbordou do objeto de discussão dos presentes autos, tendo em vista que adotou premissas equivocadas para concluir que os pagamentos efetuados pela Recorrente não fariam jus à integral dedutibilidade na apuração do lucro tributável.

Nada obstante, ainda que as premissas ora elencadas guardassem qualquer nexo de pertinência com o objeto destes autos, também não poderiam ser aceitas, já que desvirtuaram os conceitos originais de royalties e direito de autor sobre software, contemplados por legislação específica.

Que a despeito de a decisão em análise ter concluído pela impossibilidade de dedução dos pagamentos efetuados pela Recorrente, nunca é demais frisar que a regra da indedutibilidade diz exclusivamente com remessas a título de royalties enquanto, tal como exaustivamente exposto na impugnação a autuação ora combatida, referidos pagamentos remuneraram o direito de autor dos programas de computador em questão.

Que de fato, a Lei 9.609/98 estabeleceu em seu artigo 2º que "o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido as obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País". Que, partindo-se da premissa legal de que os programas de computador geram direitos autorais a seus criadores, tem-se que também o tratamento tributário conferido a pagamentos efetuados a autores por direitos de propriedade intelectual de uso de software deve observar as mesmas regras específicas de tributação de direitos do autor.

Que, entre as normas específicas na legislação em vigor, tem-se o art. 22 da Lei 4.506/64, que classifica como royalties em rol exaustivo, determinados rendimentos, excluindo, expressamente, os rendimentos de exploração de direitos autorais percebidos diretamente pelo autor — o que é a situação existente no presente caso, tal como comprova cópia dos contratos de licenciamento e distribuição acostados a estes autos.

Sobre o assunto, contudo, equivocadamente concluíram as dd. Autoridades julgadoras de primeira instância, ao deixar consignado que "o artigo 27 da Lei n" 4. 506/1964, invocado pela interessada, elenca os rendimentos que classifica como royalties, porém esta norma tem sua aplicabilidade apenas aos rendimentos auferidos por pessoas físicas".

Acrescenta que, de início, mostra-se difícil — para não se dizer, impossível, contraditar a afirmação de que pessoa jurídica não é pessoa natural, e vice-versa. É óbvio que tal proposição — até aí considerada — está absolutamente correta. Realmente uma pessoa jurídica não é uma pessoa natural. No entanto, enfatiza, desta constatação não decorre logicamente a conclusão de que pessoa jurídica não pode ser autora ou criadora de determinada obra intelectual.

Cita em seu favor o artigo 52 do Código Civil Brasileiro, conforme segue:

"Art. 52 — Aplica-se as pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos de personalidade."

Conclui que as pessoas jurídicas são legalmente equiparadas às pessoas naturais para fins de reconhecimento de seus direitos de personalidade, inclusive no tocante ao direito originário sobre as obras industriais e intelectuais.

Que, por mais que a fiscalização tente discordar, é fato que os pagamentos objeto do contrato firmado entre a recorrente e a empresa estrangeira são qualificados, no exterior, como rendimentos auferidos pelo criador de tais programas. Nesse passo, alias, ainda que não trate especificamente da questão em exame

(remuneração de um direito), nunca é demais lembrar o quanto o disposto no art. 8º da Lei de Introdução ao Código Civil:

Art. 8º - Para qualificar os bens e regular as relações a eles concernentes, aplicar-se-á a lei do país em que estiverem situados.

Assim, a empresa BMC Software, Inc. é comprovadamente, sob as leis de regência dos Estados Unidos da América, a criadora dos programas de computador objeto do contrato de licenciamento e distribuição firmado com a Recorrente, todos os valores remetidos ao exterior sob os termos do referido contrato serão, necessariamente, recebidos pelo autor desses programas, fazendo, assim, inteiramente aplicável o teor do artigo 22 da Lei 4.506/64.

Cita ainda Parecer CST 520 de 02 de junho de 1989.

Cita acórdãos do Primeiro Conselho de contribuintes.

Por fim, alega a Recorrente que, ainda que se deixe, temporariamente, de lado as equivocadas premissas que embasam tal conclusão, é fato que a d. autoridade fiscalizadora e as dd. Autoridades julgadoras de primeira instância claramente não dependeram o tempo e a atenção necessários ao correto exame do contrato celebrado pela Recorrente com a empresa BMC Software, Inc.

Que, caso houvessem examinado com o devido cuidado tal documento, poderiam observar que, mesmo afastada a natureza de remuneração a direito de autor inerente aos pagamentos efetuados sob tal contrato, certamente não se teria em mãos pagamento de royalties, na medida que a Recorrente figura como intermediária na relação entre usuário final (consumidor) e o autor da obra intelectual (BMC Software, Inc.). Transcreve os itens 1.1. e 2.2. do contrato de fls.

Que em vista de tais trechos, bem como das demais condições estabelecidas no contrato, conclui-se com clareza que a Recorrente não tem acesso ao código-fonte dos softwares comercializados.

Diante do teor do Contrato, portanto, fica evidente que os pagamentos, em contraprestação ao direito de distribuição e comercialização dos softwares da controladora da Recorrente não se enquadram na categoria de royalties, seja qual for a acepção adotada pelo fisco para o termo, uma vez que a Recorrente não se utiliza de qualquer informação sob tutela do direito de propriedade intelectual. Não comportam também transferência de tecnologia.

Requer o cancelamento em sua totalidade dos créditos tributários originários pela ilegal glosa dos custos e despesas.”

O **Acórdão n. 105-16.451** (E-fls. 440 ss.) negou provimento ao recurso voluntário por considerar que as remunerações pagas pela controladora à sua controladora no exterior pela cessão de direitos sobre programas de computador e uso de marcas constituiriam "royalties" e seriam indedutíveis para efeitos de tributação da renda, ressaltando não haver compreendido demonstrada no contrato a situação de intermediária da contribuinte, bem como não ser possível atribuir o direito autoral à pessoa jurídica.

A contribuinte então interpôs **Recurso Especial** (E-fls. 456 ss.), iniciando com a demonstração da divergência entre a decisão recorrida e os acórdãos n. 108-07.262 e 107.07.713, prequestionamento da matéria e razões de mérito que justificariam à sua reforma, sinteticamente, classificando a remuneração por ela paga à sua controladora no exterior como direito autoral, mesmo se tratando de pessoa jurídica, não podendo receber a qualificação de *royalties* e ser considerada indedutível da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

O **Despacho de Admissibilidade** (E-fls. 532 ss.) negou seguimento ao recurso especial, por compreender que os acórdãos paradigmas tratariam de *“pagamento de softwares que envolvam direitos autorais e pagamentos realizados a título de remuneração pela comercialização de softwares”*, portanto, *“temas diferentes submetidos a legislações distintas”*, de modo que não haveria *“como se estabelecer divergência de interpretação a ser uniformizada pela CSRF”*.

Contra essa decisão, a contribuinte interpôs **Agravo** (E-fls. 540 ss.), buscando demonstrar a existência de aproximação fática e divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas por ela apresentados.

O **pedido de reexame foi rejeitado** (E-fls. 561 ss.) por se entender não atendidos os pressupostos legais de admissibilidade do agravo, não merecendo *“reparos o Despacho recorrido quando negou seguimento ao Recurso Especial por tratar os julgados de situações fáticas distintas. Observa-se que existe um aspecto relevante que diferencia o acórdão guerreado dos acórdãos paradigmas, quanto ser ou não o pagamento caracterizado de ‘royalties’. É o fato de que, no primeiro além do direito de sublicenciar, comercializar e distribuir, os produtos podem ser montados por sua conta, obedecendo ao contrato de licenciamento, enquanto que nos paradigmas, ocorre apenas a exploração comercial dos softwares.”*

A contribuinte protocolizou **petição** (E-fls. 590 ss.) em 31.08.2009 requerendo fosse *“suspensa qualquer ato tendente à cobrança dos créditos tributários discutidos nos presentes autos, especialmente a inscrição do débito em dívida ativa da União, até a prolação de r. sentença nos autos do referido Mandado de Segurança, sob pena de configuração de descumprimento de ordem judicial”*, juntando então cópia da ação proposta (E-fls. 590 ss.) e da decisão liminar (E-fls. 590 ss.), que tiveram como pedido e conteúdo, respectivamente, o que se transcreve abaixo:

“Por todo o exposto, diante da clara violação a direito líquido e certo da Impetrante e da possibilidade de lesão grave e de difícil reparação, com fundamento no art. 7o., II da Lei no. 1.533/51, a Impetrante requer a Vossa Excelencia se digne conceder-lhe MEDIDA LIMINAR para o fim de determinar que a autoridade impetrada admita e dê regular processamento ao Recurso Especial interposto nos autos do processo administrativo no. 19515.003102/2005-28 com a submissão do mencionado Recurso a julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, de modo a assegurar o direito líquido e certo de a Impetrante ver respeitados os princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, além do próprio Decreto no 83.304/79 e Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Requer, ainda, que processado o presente Mandado de Segurança, requisitadas as informações e ouvido o d. Ministério Público, seja-lhe concedida a segurança

definitiva, nos termos da Lei 1.533/51, para os fins acima indicados.”

“Tendo em vista o caráter satisfativo da medida pleiteada, nos termos em que foi deduzida, defiro a liminar mas, tão somente, para sustar os efeitos da decisão que não admitiu o recurso da impetrante, inclusive no que concerne à execução da medida recorrida.

Eventual vitória neste mandado de segurança poderá, sem prejuízo para qualquer das partes, determinar o processamento do recurso.”

Em 01 de agosto de 2011, a contribuinte protocolizou **petição** (E-fls. 618 ss.) informando a concessão da segurança no processo judicial, reconhecendo haver similitude fática suficiente entre os acórdãos recorrido e paradigmas e determinando o processamento do recurso especial e seu julgamento, nos seguintes termos (E-fls. 626 ss.):

“Diante do exposto, **CONCEDO A SEGURANÇA** para determinar à autoridade impetrada que admita e dê regular, processamento ao recurso especial interposto nos autos do processo administrativo n.9- 19515.003102/2005-28, submetendo-o a julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais ou o atual órgão que lhe faça as vezes.”

Na sequência, foi proferido **despacho de saneamento** (E-fls. 632 ss.) pela então relatora do processo determinando a intimação na Procuradoria da Fazenda Nacional para apresentar contrarrazões ao recurso especial interposto pela contribuinte.

Por fim, a Fazenda Nacional ofereceu **Contrarrazões** (E-fls. 667 ss.) sustentando que os pagamentos efetuados pela contribuinte à sua controladora no exterior para ter o direito de sublicenciar, comercializar e distribuir, no mercado nacional, os programas de computador, cujo direito de propriedade intelectual é detido pela sócia majoritária, constituiriam *royalties* e seriam indedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

Passa-se, assim, à apreciação do recurso especial da contribuinte.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

CONHECIMENTO

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

No caso sob exame, como relatado anteriormente, o despacho de admissibilidade e a decisão que avaliou o agravo interposto negaram seguimento ao recurso especial, o que foi procedido somente com a concessão da segurança na medida judicial impetrada. Como se compreende que o seu conteúdo, no contexto em que proposto o mandado de segurança e proferida a sentença, leva à determinação do julgamento do recurso pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, entende-se que este deva necessariamente ser conhecido nesta oportunidade, por força de ordem judicial.

Assim, **vota-se por CONHECER o recurso especial da contribuinte.**

MÉRITO

Conforme relatado, devolve-se, então, ao julgamento deste Colegiado a questão da dedutibilidade da remuneração paga pela contribuinte à sua controladora no exterior em virtude do contrato de distribuição do direito de uso de *softwares*, com a correspondente qualificação de sua natureza jurídica como *royalties* ou direito autoral, pronunciando-se sobre a questão de esta garantia limitar-se a pessoas físicas ou também alcançar a personalidade jurídica.

Primeiramente, impõe-se demarcar que, da leitura que se faz do contrato que registra e constitui juridicamente a operação, acostado aos autos e traduzido juramentadamente, está-se diante da concessão do direito de distribuição de *software*, cuja propriedade e prerrogativas que lhe são inerentes continuam pertencentes à controladora do exterior, que inclusive reserva para si o código fonte dos produtos.

Com efeito, a legislação brasileira sujeita a criação e o desenvolvimento de programas de computador à proteção do direito autoral, nos termos do artigo 7º. da Lei n. 9.610/98 (Lei dos Direitos Autorais), o qual prevê:

“Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII - os programas de computador;

(...)

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

(...)

A legislação específica a que remete o enunciado acima é a Lei n. 9.609/98, a qual reafirma que o regime de proteção da propriedade intelectual dos programas de computador é o mesmo conferido às outras obras submetidas ao direito de autor. Leia-se o que dispõe o seu segundo artigo:

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

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

alterações não autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação. (...)."

Desses dispositivos infere-se, com certo grau de naturalidade, que aos criadores dos programas de computador são garantidos direitos autorais e pensa-se que essa orientação deva ser acompanhada pela legislação tributária, ao conferir tratamento às remunerações pagas pela licença da propriedade intelectual do *software* como tais.

No mesmo sentido, o regramento tributário deve observar que a classificação de determinados rendimentos como *royalties* é terminativa e exclui especificamente aqueles decorrentes da exploração de direitos autorais quando percebidos diretamente pelo autor da obra. Veja-se a redação do artigo 22 da Lei n. 4.506/64:

“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.
(...)”

O ponto que se coloca, porém, para se afastar a aplicação dessa regra, é a argumetação de que a pessoa jurídica não poderia ser detentora de direito autoral, mas apenas a física, de modo que os rendimentos quando a ela destinados não se subsumiriam ao que previsto no dispositivo citado como exceção à classificação enquanto *royalties*.

Ocorre que as pessoas jurídicas, por determinação do artigo 52 do Código Civil, equiparam-se legalmente às naturais no que se refere aos direitos de personalidade, incluindo, em meu entender, a condição de autora de obras industriais e intelectuais, originariamente ou por transferência, uma vez que não compreendo que a ressalva “*no que couber*”, contida no referido dispositivo, seja suficiente a infirmar essa abordagem.

É verdade que a sua redação (“*Art. 52. Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade.*”) traz uma condicionante que retira o caráter absoluto da equiparação. De outro lado, porém, trata-se de exceção, de modo que não se equipare pessoas físicas e jurídicas naquilo que certamente não seja possível, o que não significa – a despeito do espectro interpretativo que se reconhece naturalmente haver – que se abre uma hipótese ilimitada para se negar direitos à pessoa jurídica, deliberadamente.

Nesse sentido, com orientação oposta ao que aparentemente se pretendeu no acórdão recorrido, não se vê qualquer construção possível a partir dos enunciados

constantes do ordenamento brasileiro a qual retire da pessoa jurídica a possibilidade de ser detentora de direito pela criação intelectual que se enquadre perceptivelmente na exceção à regra de equiparação veiculada pelo artigo 52 do Código Civil, tampouco se pode pretender limitar os direitos de personalidade àqueles versados no estatuto, como se outros não pudessem se revelar igualmente relevantes.

Obviamente que os atos e direitos atribuídos às pessoas jurídicas são executados por pessoas físicas, que agem em seu nome, com os poderes que lhes são atribuídos – e isso não acontece somente com a criação de obras intelectuais, mas com a definição de sua razão, domicílio, dentre várias outras atividades sobre as quais muito não se diverge a ela competí-la. No entanto, essa circunstância certamente não pode servir de justificativa para se negar à pessoa jurídica os direitos que são seus, como foi pontuado nos autos, utilizando-se o fato de o programa de computador haver sido naturalmente executado por uma pessoa física, para excluí-lo peremptoriamente da criação da controladora da contribuinte, como se não houvesse outras questões envolvidas.

Há que se considerar, por exemplo, a contratação específica de profissionais pela pessoa jurídica com esse fim, a disponibilização de recursos materiais e financeiros, assunção de custos e riscos do negócio e, possivelmente, o usufruto dos lucros obtidos com o produto desenvolvido, que não se destinam às pessoas físicas. Justamente nesse sentido, prevê o artigo 4o. da Lei n. 9.609/98:

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

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

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

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

Como negar o direito de autor à pessoa jurídica sob a justificativa de que essa não desenvolve obras intelectuais se a própria lei que regula o tema específico dos programas de computador, mencionada pela lei brasileira que cuida dos direitos autorais, garante de forma expressa ao empregador os direitos relativos a esses programas? Certamente que não dá para dizer que esse empregador somente seria uma pessoa física, não só porque a lei simplesmente não o faz, como também porque é notório que o contexto econômico e tecnológico em que isso se desenvolve requer estrutura e capacidade financeira via de regra detidas por pessoas jurídicas.

Por fim, pensa-se que já se chegou num tempo em que não há mais lugar para uma concepção tradicional que relaciona o direito da pessoa jurídica a uma natureza diretamente patrimonial, tangível, corpórea. A exemplo, nega-se a propriedade da marca à pessoa jurídica? Pensa-se que não, mas ela é escolhida e desenvolvida por pessoas físicas, mensurada patrimonialmente, e possui todas as suas regras de registro e contabilização no patrimônio da pessoa jurídica. Por que não os direitos autorais?

Por todas essas razões, não se vê, portanto, como classificar os rendimentos pagos à controladora pela recorrente como *royalties*, na medida em que, de acordo com a legislação brasileira aplicável à matéria, revelam natureza de direito de autor, de modo que não se subsumem às regras gerais e limitações previstas nos artigos 352 e 353, I, do Decreto n. 3000/99, que fundamentaram a autuação e cuja aplicação pressupõe, como dito, necessariamente a qualificação dos rendimentos como *royalties*. Veja-se:

“Art. 352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 71](#)).”

“Art. 353. Não são dedutíveis ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único](#)):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes”;

II - 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;

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

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

b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

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

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de

sua essencialidade, e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior;

V - os *royalties* pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

- a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
- b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Parágrafo único. O disposto na alínea "b" do inciso III deste artigo não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor ([Lei nº 8.383, de 1991, art. 50](#)).”

Da leitura do artigo 352, vê-se, de qualquer modo, que se relaciona ao conceito de *royalties* a posse, o uso ou fruição do bem ou direito produtor do rendimento. Com efeito, a Lei n. 9.609/98 define que o uso do programa de computador no país será objeto de contrato de licença, o qual segrega em três tipos: contrato de licença de uso, de comercialização e distribuição e de transferência de tecnologia. O primeiro consistente na transmissão do direito de utilizar o *software*, que no presente caso é adquirido pelo consumidor dos programas comercializados pela recorrente. A terceira modalidade, por sua vez, pressupõe a transferência do código fonte, o que também não se observa no contrato sob exame, que se consubstancia efetivamente na licença de distribuição, quando a controladora do exterior confere à recorrente o direito de explorar comercialmente os *softwares* junto a terceiros.

Na compreensão que se teve do caso sob exame, a recorrente, em função do contrato de licença para a comercialização de programas de computador, representa o real titular do direito, cuidando para que o registro de seu uso seja certificado entre os adquirentes e a empresa do exterior. Dito de outra forma, embora seja a controladora quem figure no contrato de licença de distribuição e de comercialização, a licença de uso é estabelecida entre os terceiros e sua controladora, efetiva titular dos direitos de propriedade sobre tais bens. Nesse contexto que se tratou do que foi chamado de intermediação.

Também nesse contexto que se compreendeu que a recorrente, por ser licenciada apenas para a distribuição e comercialização dos programas de computador pertencentes à sua controladora, diversamente do entendimento do acórdão recorrido, nada produz (monta por sua conta, na linguagem do relator), muito menos se utiliza de tecnologia que lhe teria sido cedida, pela simples circunstância de não haver recebido essa transferência, a exemplo do código-fonte, o que se ocorresse poderia propiciar a elaboração de produtos customizados.

Vale dizer, a recorrente revende programas de computador elaborados pela sua controladora, recebendo preço por isso e pagando ao exterior também valor pelos produtos que distribuiu, sendo que a esse respeito dispõe a cláusula 4.1 do contrato:

“4.1. – Como contraprestação pela outorga, pela licenciante à Licenciada, dos direitos e das licenças abrangidas neste Contrato, a Licenciada pagará à Licenciante: (i) uma **taxa de software por cada Produto sublicenciado pela Licenciada equivalente a 40% sobre o preço do referido produto estabelecido em Lista de Preços para América Latina (...).**”

Veja-se que as expressões licenciante e licenciada e sublicenciado derivam da referida Lei 9.609/98, que regula o direito de propriedade sobre programas de computador, bem assim os direitos e obrigações derivados de sua comercialização no país.

Isso porque o *software*, por definição, é um bem imaterial, conquanto possa estar contido em um suporte físico, na perfeita definição dada pelo seu artigo primeiro. Daí que, embora poder ser caracterizável como mercadoria, o *software*, expressão imaterial de um direito de autor, para efeitos de sua proteção, é objeto de licenciamento, figurando o usuário do programa, o adquirente do *software*, como sublicenciado.

Por outro lado, a circunstância de a licenciada poder fazer uso do nome e da marca da licenciante, no contexto do contrato de distribuição e de comercialização, certamente que é condição natural deste. Afinal, como promover a comercialização de um bem imaterial por natureza, sem que se possa fazer divulgar nomes e marcas? Vê-se que a recorrente obteve o direito de explorar apenas o direito sobre os programas de computador, não sobre nomes ou marcas, tanto que o contrato estabelece como forma de remuneração da controlada para a revenda o seu preço de lista e, para a remuneração da controladora, o equivalente a 40% desse preço.

Por todas essas razões, embora desde o início se tenha qualificado a remuneração para pela contribuinte à sua controlada como direito autoral, também não se pode classificá-la como *royalties*, seja porque paga à própria autora da obra – garantindo-se essa possibilidade à pessoa jurídica –, seja porque se está diante de licença para a distribuição e comercialização, deixando o uso ao terceiro adquirente e sem transferência de tecnologia, portanto, fugindo-se à regra do artigo 352 do RIR/99 para a sua definição, e também às vedações à dedutibilidade previstas pelo artigo 353, I, caso como *royalties* pudesse ser considerada.

Nesse sentido, para finalizar, cita-se jurisprudência deste Tribunal:

Acórdão 107-07.713

“IRPJ – REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA PELA LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARES – DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – Não se enquadram, dentro das limitações impostas pelo artigo 292, inciso I, do RIR/94, pagamentos realizados para empresa controladora, a título de remuneração pela comercialização de *softwares*, seja porque, nesta hipótese de royalties não se tratam, seja porque, em verdade, se configuram como remuneração de direitos de autor em face de contrato de licenciamento e distribuição de softwares, em que não se configura distribuição de tecnologia. São, portanto, dedutíveis, como custos os dispêndios realizados com essa finalidade.”

Acórdão nº 1802-00330

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

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

Assim sendo, vota-se por **DAR PROVIMENTO ao recurso especial.**

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator Designado

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênia para dela divergir quanto à matéria em questão.

O motivo da autuação foi a não adição de despesas indedutíveis ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, correspondentes a pagamentos feitos à empresa BMC SOFTWARE, INC. pela licença de uso de *software*, que configuravam royalties de natureza de direito autoral.

A empresa autuada (BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA.) é controlada da referida empresa americana.

O lançamento foi mantido na primeira e também na segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido).

A controvérsia que remanesce nessa fase de recurso especial diz respeito à figura do autor/criador do bem ou da obra.

A contribuinte alega que os pagamentos foram feitos ao próprio criador do bem ou da obra, o que descaracterizaria a figura dos royalties, nos termos do art. 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 1964:

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.

A principal questão a ser enfrentada é se a empresa americana, na condição de pessoa jurídica, poderia ser considerada como autora/criadora de obra intelectual (como defende a contribuinte), ou se ela seria apenas titular de direitos patrimoniais (como entende o Fisco).

O acórdão recorrido examinou com bastante profundidade esse assunto. Vale transcrever os seus fundamentos:

Quanto a esta questão temos o entendimento de que efetivamente não se pode atribuir a uma pessoa jurídica a criação de obra intelectual.

Intelecto ativo - faculdade cognitiva pela qual as impressões recebidas pelos sentidos se tomam inteligíveis, i. e., apropriadas ao intelecto passivo; intelecto agente. Intelecto passivo, a faculdade cognitiva pela qual as impressões dos sentidos, já espiritualizadas pelo intelecto ativo (q. v.), são plenamente conhecidas.

Assim, impossível se concordar que uma pessoa jurídica possa conceber uma obra intelectual.

Quanto à disposição do artigo 52 do Novo Código Civil, não pretende este, dar condição de naturalidade a pessoa jurídica, entendo que, quando referido artigo afirma que aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber,

VEJAM BEM, no que couber, a proteção dos direitos de personalidade, quer se referir a outros direitos, àqueles em possa caber tal equiparação, como os descritos nos artigos 11 a 21 do mesmo código, intitulado “Dos Direitos da Personalidade.”

[...].

Desta forma desprezo a argumentação da Recorrente de que a pessoa jurídica poderia ser autora da obra e, portanto, estaria fora da área de inclusão dos royalties

Importante registrar que o entendimento de que o autor/criador tem necessariamente que ser uma pessoa física não advém de uma legislação antiga, superada, com comandos que demandariam atualização.

Quem diz que “autor é a pessoa física” é a própria Lei 9.610, de 1998, que, já no contexto econômico dos dias de hoje, atualizou e consolidou a legislação sobre direitos autorais no Brasil:

Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.

Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.

A dicção do parágrafo único do art. 11 da Lei 9.610, de 1998, não reconhece que os autores possam ser pessoas jurídicas. Além disso, se as pessoas jurídicas pudessem ser autoras, sequer haveria necessidade desse parágrafo.

Com efeito, se as pessoas jurídicas pudessem assumir a condição de autoras, elas gozariam automaticamente do direito inerente a esta condição, sem precisar que determinada proteção ou benefício lhes fosse estendido.

Assim, a pessoa jurídica poderá ser titular de direitos patrimoniais, mas nunca considerada como autora/criadora da obra intelectual.

A distinção entre ser autor e ser titular de direitos autorais, baseada nas dimensões moral e patrimonial do direito do autor, não configura nenhuma elucubração.

A referida Lei 9.610, de 1998, é farta em dispositivos que apontam para essa distinção (grifei):

Capítulo II

Dos Direitos Morais do Autor

Art. 24. São direitos morais do autor:

I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;

[...]

Art. 27. Os direitos morais do autor são inalienáveis e irrenunciáveis.

Capítulo III

Dos Direitos Patrimoniais do Autor e de sua Duração

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

Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como:

[...]

Capítulo V

Da Transferência dos Direitos de Autor

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

[...]

O mesmo se pode dizer sobre a Lei 9.609, de 1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador no Brasil (destaquei):

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

§ 1º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação.

Os direitos patrimoniais se referem à exploração econômica da obra e podem ser cedidos ou utilizados por terceiros.

E é exatamente nesse contexto que atua uma pessoa jurídica, no contexto do resultado econômico, que é a própria razão de ser da sociedade empresária (Código Civil, art. 981).

Quando a Lei 4.506, de 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, de 1964, não é difícil perceber que os “royalties”, enquanto “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”, têm 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).

São os direitos morais que asseguram a autoria da obra. Aliás, isto está expresso no inciso I do art. 24 da Lei 9610, de 1998:

Art. 24. São direitos morais do autor:

I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;

O direito autoral brasileiro expressamente consagra a proteção de obras produzidas pelo gênio e espírito humanos e, nesse contexto, não há como albergar a figura do autor pessoa jurídica.

Efetivamente, a BMC SOFTWARE, INC. não cabe dentro da figura do “autor/criador” traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA. a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são royalties.

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, 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, de 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”).

O art. 17 da mesma lei também reforça o entendimento de que o organizador da obra coletiva (onde se encaixa a pessoa jurídica) não pode abarcar a condição de autor, justamente porque lhe falta a dimensão moral:

Art. 17. É assegurada a proteção às participações individuais em obras coletivas.

§ 1º Qualquer dos participantes, no exercício de seus direitos morais, poderá proibir que se indique ou anuncie seu nome na obra coletiva, sem prejuízo do direito de haver a remuneração contratada.

§ 2º Cabe ao organizador a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o conjunto da obra coletiva.

§ 3º O contrato com o organizador especificará a contribuição do participante, o prazo para entrega ou realização, a remuneração e demais condições para sua execução.

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

Ademais, a correta compreensão da alínea “d” do art. 22 da Lei nº 4.506/64 é corroborada pelo artigo que trata dos rendimentos do **trabalho não-assalariado e assemelhados**:

Lei nº 4.506/64:

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.**

RIR 99:

Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

I - honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;

II - remuneração proveniente de profissões, ocupações e prestação de serviços não-comerciais;

(...)

VII - direitos autorais de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, **quando explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra**;

Desse modo, NEGO provimento ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo