

A TRIBUTAÇÃO SOBRE A REMESSA RELATIVA A ROYALTIES (DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO)

SERGIO ANDRÉ ROCHA

Professor de Direito Financeiro e Tributário da UERJ

sergio.andre@sarocho.com.br



Impactos Fiscais de Remessas de “Royalties”

Objetivos

- Analisar exclusivamente a caracterização do pagamento pelo direito de **distribuição de “software” (e direitos autorais em geral)** no conceito de “royalties”, examinando o **tratamento das remessas** para o exterior e regime de **dedutibilidade das despesas** correspondentes.



Impactos Fiscais de Remessas de “Royalties”

Principais Temas

- A caracterização do pagamento pela licença de comercialização como Direitos Autorais.
- Incidência da CIDE-Royalties e do IRRF neste caso.
- Limites de dedução no caso de pagamento para pessoa jurídica.
- Limites de dedução no caso de pagamento para controlador indireto ou entidade do mesmo grupo econômico.



Impactos Fiscais de Remessas de “Royalties”

Comentários Preliminares

- Origens das regras tributárias aplicáveis aos “royalties” e a perda de suas razões.
- Contrariedade entre a “intenção original” das regras e sua aplicação atual.
- Da imperiosa necessidade de reforma. O papel central dos “royalties” na economia atual.



1.

O “Software” e sua Caracterização como Direito Autoral



O “Software” como Direito Autoral

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:**

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

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

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

Esta lista é claramente
exemplificativa.



O “Software” como Direito Autoral

- Se o licenciador do direito de comercialização **não tiver sido o desenvolvedor** do “software” (ou o autor ou criador do direito autoral), o pagamento será considerado um “royalty” da perspectiva do artigo 22 da Lei nº 4.506/64.
- Caso o licenciador do direito de comercialização **tenha sido o desenvolvedor** do “software” (ou o autor ou criador do direito autoral), o pagamento não terá natureza de “royalty” por exclusão legal.
- No caso do **licenciador-desenvolvedor**, surge a questão: o autor/criador do “software” pode ser pessoa jurídica?



O “Software” como Direito Autoral

Lei nº 9.610/98

“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: I - os textos de obras literárias, artísticas ou científicas; II - as conferências, alocações, sermões e outras obras da mesma natureza; III - as obras dramáticas e dramático-musicais; IV - as obras coreográficas e pantomímicas, cuja execução cênica se fixe por escrito ou por outra qualquer forma; V - as composições musicais, tenham ou não letra; VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas; VII - as obras fotográficas e as produzidas por qualquer processo análogo ao da fotografia; VIII - as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética; IX - as ilustrações, cartas geográficas e outras obras da mesma natureza; X - os projetos, esboços e obras plásticas concernentes à geografia, engenharia, topografia, arquitetura, paisagismo, cenografia e ciência; XI - as adaptações, traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova; XII - **os programas de computador**; XIII - as coletâneas ou compilações, antologias, enciclopédias, dicionários, bases de dados e outras obras, que, por sua seleção, organização ou disposição de seu conteúdo, constituam uma criação intelectual.”



O “Software” como Direito Autoral

Lei nº 9.610/98

“Art. 7º [...]

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

“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.”



O “Software” como Direito Autoral

Lei nº 9.609/98

“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.**”

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

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

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



O “Software” como Direito Autoral

Lei nº 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. [...]”



O “Software” como Direito Autoral

Posição

- O pagamento pelo direito de comercialização de “software” **está contido** no conceito de “exploração de direitos autorais”.
- Se o **licenciador não for o desenvolvedor** do “software”, tal pagamento será caracterizado como **“royalty”**. Dedutibilidade sujeita às regras de dedução de “royalties”.
- Caso o **licenciador seja o desenvolvedor** do “software”, tal licença **não terá natureza de “royalty”** (seja o desenvolvedor pessoa física ou jurídica). Dedutibilidade sujeita às regras de preços de transferência.



2.

Regras de Limitação de Dedução de Pagamentos de “Royalties” e Direitos de Comercialização



Limitações ao Pagamento de “Royalties”

Lei nº 4.506/64

“Art. 71. [...] Parágrafo único. Não são dedutíveis:

[...]

d) os "royalties" pagos a **sócios ou dirigentes** de empresas, **e a seus parentes** ou dependentes; [...].”

Regulamento do Imposto de Renda

“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; [...].”



Limitações ao Pagamento de “Royalties”

Posição

- Seguindo a posição defendida acima, este dispositivo só teria aplicação no contexto do pagamento de direitos de comercialização de “software” feitos com **pessoa que não o desenvolvedor**. Pagamentos feitos ao desenvolvedor estão sujeitos a controle de preços de transferência.
- A interpretação mais **literal** do artigo 71, parágrafo único, “d”, da Lei nº 4.506/64 levaria à conclusão pela sua aplicação limitada às **pessoas físicas**.
- Extensão deste dispositivo a pagamentos a pessoas jurídicas e a questão dos beneficiários (a) **controladores indiretos**; (b) membros de um **mesmo grupo econômico**.



Limitações ao Pagamento de “Royalties”

Posição

- O significado da **palavra sócio não permite** sua extrapolação para denotar “controlador indireto” ou empresa membro de um mesmo grupo econômico. Legalidade aberta não é equivalente à ausência de conteúdos semânticos mínimos nos textos normativos.
- A legislação tributária sempre estabelece de forma explícita as situações onde são pretendidos efeitos a operações com controladores indiretos.
- Comparação com o artigo 71, parágrafo único, “e”, da Lei nº 4.506/64.



Limitações ao Pagamento de “Royalties”

Lei nº 4.506/64

“Art. 71. [...] Parágrafo único. Não são dedutíveis: [...]

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 **persona com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto; [...].”**



Limitações ao Pagamento de “Royalties”

Posição

- Não há na legislação societária o conceito de “sócio indireto”.
- Desconsideração do sócio somente seria possível em caso de **artificialidade evidente** (interposição artificial de entidade para evitar a aplicação da regra de restrição de dedutibilidade).



3.

A Incidência da CIDE-Royalties e do IRRF sobre a Remuneração de Direitos de Comercialização



CIDE-Royalties sobre Direitos de Distribuição

Lei nº 10.168/2000 (Redação dada pela Lei nº 11.452/2007)

“Art. 2º. Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica **(1) detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos**, bem como aquela **(2) signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia**, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à **exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica**.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de **(3) contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes** a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem **(4) royalties, a qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.”



CIDE-Royalties sobre Direitos de Distribuição

Decreto nº 4.195/2002

“Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

- I - fornecimento de tecnologia;
- II - prestação de assistência técnica:
 - a) serviços de assistência técnica;
 - b) serviços técnicos especializados;
- III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;
- IV - cessão e licença de uso de marcas; e
- V - cessão e licença de exploração de patentes.”

Esta lista é claramente
taxativa.



CIDE-Royalties sobre Direitos de Distribuição

Posição

- Pela interpretação do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 teríamos o seguinte:
 - O licenciamento do direito de distribuição de um “software” (ou de qualquer direito autoral) pelo próprio desenvolvedor, **não seria tributável pela CIDE-Royalties**, a não ser que houvesse a transferência do código fonte do programa de computador.
 - O licenciamento do direito de distribuição de um “software” por pessoa que não o desenvolvedor, **seria tributável pela CIDE-Royalties**.
- Contudo, interpretando este artigo 2º juntamente com o artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002, **nenhum contrato de licenciamento de direitos autorais seria passível de tributação pela CIDE-Royalties**, a não ser que houvesse a transferência do código fonte do programa de computador.



CIDE-Royalties sobre Direitos de Distribuição

Lei nº 10.168/2000 (Redação dada pela Lei nº 11.452/2007)

“Art. 2º. [...]

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo **não incide** sobre a **remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa** de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.”

- A Lei nº 11.452/2007 não se aplica a períodos anteriores à sua vigência.
- Não aplicação retroativa da Lei nº 11.452/2007 **não significa** a incidência da contribuição em períodos anteriores.



IRRF sobre Direitos de Distribuição

Regulamento do Imposto de Renda

“Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, **estão sujeitos à incidência na fonte** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - **à alíquota de quinze por cento**, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive: [...]”

“Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior **a título de royalties**, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º).”



IRRF sobre Direitos de Distribuição

- Da perspectiva do IRRF, é irrelevante a classificação dos direitos de distribuição como “royalties” ou remuneração de direitos autorais. Em todo o caso, teremos a incidência do IRRF à alíquota de 15% (25% no caso de pagamento para beneficiário residente em país com tributação favorecida).
- Discussão envolvendo a aplicação dos tratados internacionais tributários celebrados pelo Brasil.



IRRF sobre Direitos de Distribuição

Tratado Brasil-Áustria

“2. Todavia, esses "royalties" podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

- a) **10% do montante bruto dos "royalties" provenientes do uso ou da concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica**, excluídos os de filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão;
- b) 25% do montante bruto dos "royalties" provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústrias ou comércio;
- c) 15% nos demais casos.”



IRRF sobre Direitos de Distribuição

- Tratados que contém esta regra: Áustria, Bélgica, Espanha, Finlândia e França.

Solução de Divergência COSIT nº 4/2016

“LICENÇA DE USO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR (SOFTWARE). DIREITO DE AUTOR. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA ENTRE BRASIL E FINLÂNDIA.

Incide IRRF à alíquota de 10% sobre os pagamentos pela **licença de uso de programa de computador (software)** efetuados pela recorrente a empresa domiciliada na Finlândia, com fundamento no Artigo 12, alínea a, da Convenção Brasil-Finlândia posto que tal licença se insere no conceito de concessão de uso de direito de autor. Fica reformada a Solução de Consulta no 52, de 9 de maio de 2007, da Disit da 6ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB) somente no que se refere à alíquota de IRRF aplicável, restando válidas as demais conclusões.”



Comentários Finais



IV Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro

Brasília (DF), 4 e 5 de setembro de 2018.

OBRIGADO PELA ATENÇÃO!!

SERGIO ANDRÉ ROCHA

Professor de Direito Financeiro e Tributário da UERJ

sergio.andre@sarochoa.com.br

