

LICENCIAMENTO DE SOFTWARE PARA CONTROLADAS NO EXTERIOR: QUESTÕES RELEVANTES

Software licensing for foreign subsidiaries: relevant aspects
Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 29/2021 | p. 193 - 207 | Abr - Jun /
2021
DTR\2021\8745

Reinaldo Ravelli Neto
Mestre em Direito (LL.M.) pela Northwestern University School of Law. Advogado em São Paulo. reinaldo.ravelli@trenchrossi.com

Telírio Pinto Saraiva
Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas. Advogado em São Paulo. telirio.saraiva@trenchrossi.com

Área do Direito: Tributário; Comércio Exterior; Digital

Resumo: Nos últimos anos assistimos ao crescimento do desenvolvimento de softwares por empresas brasileiras acompanhado do seu licenciamento para controladas no exterior. No presente estudo, buscaremos abordar alguns dos principais aspectos tributários atrelados a esse tipo de operação, tais como (i) a caracterização de eventual contraprestação recebida pela empresa brasileira como royalties, (ii) sujeição da transação às regras de preços de transferência e (iii) dedutibilidade das despesas associadas à amortização do software pela entidade brasileira.

Palavras-chave: Software – Licenciamento – Tributação – Exportação – Controladas

Abstract: In recent years, we have witnessed the growth in software development by Brazilian companies, accompanied by its licensing for foreign subsidiaries. The present work is engage to address some of the main tax aspects related to this kind of operation, such as (i) the characterization of payments received by the Brazilian company as royalties, (ii) transfer pricing rules applicability and (iii) deductibility of the expenses associated with the software amortization by the Brazilian entity.

Keywords: Software – Licensing – Taxation – Export – Subsidiaries

Para citar este artigo: Ravelli Neto, Reinaldo; Saraiva, Telírio Pinto. Licenciamento de software para controladas no exterior: questões relevantes. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 29. ano 6. p. 193-207. São Paulo: Ed. RT, abr./jun. 2021. Disponível em: inserir link consultado. Acesso em: DD.MM.AAAA.

Sumário:

1 Introdução - 2 Remuneração pelo licenciamento de software: natureza jurídica - 3 Preços de transferência: licenciamento de software - 4 Dedutibilidade da amortização dos softwares no Brasil vs. aplicação das regras de TP - 5 Conclusão - 6 Bibliografia

1 Introdução

Tradicionalmente, as multinacionais que se instalam no Brasil costumam sublicenciar para as subsidiárias brasileiras softwares desenvolvidos pela matriz no exterior, e que são utilizados nas operações do grupo no país. Trata-se de situação muito típica, motivo pelo qual os efeitos fiscais dos pagamentos realizados pelas empresas brasileiras ao exterior, no âmbito de contratos de sublicenciamento, são amplamente debatidos.

Nos últimos anos, no entanto, com a expansão das multinacionais brasileiras, tem-se observado o fluxo inverso: empresas nacionais vêm desenvolvendo localmente softwares que são exportados para controladas estabelecidas no exterior. Essa situação suscita interessantes questões fiscais, que igualmente merecem ser estudadas.

Para direcionamento do nosso ensaio, adotaremos como ponto de partida o seguinte exemplo hipotético:

A empresa brasileira XYZ Brasil S.A. ("XYZ Brasil" – holding do Grupo XYZ) contrata localmente o desenvolvimento de diferentes plataformas de tecnologia. Trata-se de "softwares customizados", cujos custos vinculados à contratação desses serviços são registrados pela companhia como ativo intangível.

Tais softwares são utilizados tanto pela empresa brasileira como por suas controladas domiciliadas do exterior.

Os softwares desenvolvidos no Brasil são utilizados no apoio das atividades do Grupo XYZ no exterior, de forma integrada e alinhada às diretrizes e aos sistemas coordenados pela matriz brasileira, motivo pelo qual os custos de desenvolvimento foram incorridos no país e sob a supervisão da XYZ Brasil.

As controladas no exterior não estão autorizadas a reproduzir, comercializar ou distribuir os softwares para terceiros.

Os resultados das operações no exterior são reconhecidos e tributados pela entidade XYZ Brasil conforme o disposto na Lei 12.973/2014 (LGL\2014\3934), art. 76 e ss. (regime de tributação em bases universais).

Diante desse contexto, impende estudar a aplicabilidade das regras de preços de transferência (Lei 9.430/1996 (LGL\1996\98), art. 18 e ss.) em relação ao licenciamento do direito de uso dos softwares customizados às partes vinculadas no exterior, bem como os requisitos para dedutibilidade da amortização desse ativo intangível no Brasil. Especificamente, as seguintes questões serão abordadas:

A eventual cobrança pela utilização da tecnologia desenvolvida pela XYZ Brasil terá natureza de royalties para fins legais/tributários no Brasil?

O futuro licenciamento do uso dos softwares estará sujeito às regras de preço de transferência brasileiras?

A dedutibilidade das despesas decorrentes da amortização do intangível pela XYZ Brasil depende que o contrato de transferência/cessão do direito de uso dos softwares a) seja oneroso, e b) observe às eventuais regras de preços de transferência aplicáveis?

2 Remuneração pelo licenciamento de software: natureza jurídica

A Lei 9.609/1998 (LGL\1998\77), responsável por dispor sobre a proteção da propriedade intelectual de programas de computador e a sua comercialização, não estabelece distinção entre as várias modalidades de software e alternativas para a sua exploração econômica. A norma limita-se a descrever genericamente o conceito desse intangível¹, sem discorrer expressamente sobre a natureza jurídica dos contratos de licenciamento do uso, da distribuição ou da comercialização dessa espécie de ativo.

No entanto, importa adiantar que a Receita Federal do Brasil ("RFB"), segundo recentes manifestações², e a partir de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, atribui à remuneração do licenciamento de softwares a natureza de royalty. Em breve síntese, a interpretação conferida pelas autoridades fazendárias é construída a partir do seguinte racional:

A propriedade intelectual do software é tutelada pela legislação que protege os direitos autorais e conexos das obras literárias no Brasil, conforme disposto pela Lei 9.609/1998 (LGL\1998\77), art. 2º. Referido dispositivo prescreve que os programas de computador estão sujeitos ao mesmo regime de proteção à propriedade intelectual conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais.

A legislação também confere aos programas de computador a natureza de obra

intelectual, incluindo-os entre as "criações do espírito", vide previsão contida no art. 7º, XII, da Lei Geral sobre Direitos Autorais (Lei 9.610/1998 (LGL\1998\78))³. Ainda, essa mesma legislação estabelece que os direitos do autor podem ser cedidos ou licenciados⁴.

No âmbito da legislação do imposto de renda, a exploração de direitos autorais – conceito que, conforme visto anteriormente, seria extensível aos softwares por força das Leis 9.609/1998 e 9.610/1998 – é classificada como royalties pela Lei 4.506/1964 (LGL\1964\16), incluindo-a entre os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, da fruição e da exploração de direitos⁵. Na mesma direção, a Instrução Normativa RFB 1.455/2014 (LGL\2014\1720), em seu art. 17, adota qualificação similar à prevista pela Lei 4.506/1964 (LGL\1964\16) ao tratar a respeito da incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte ("IRRF") sobre royalties⁶.

A partir dos dispositivos elencados, a RFB conclui que o licenciamento, a cessão ou a concessão de softwares corresponde à exploração de direitos, cuja eventual remuneração percebida terá natureza de royalty. Esse exato raciocínio foi adotado pelo Fisco por meio das seguintes Soluções de Consulta:

Solução de Consulta 146/2019 – Cosit

"Licenciamento para comercialização de software. Contrato celebrado entre empresas do mesmo grupo econômico. Remessa de royalties ao exterior. Incidência.

O licenciamento para a comercialização de software por uma empresa do grupo às demais empresas do seu grupo econômico para uso direto em sua atividade econômica principal não se caracteriza como contrato de compartilhamento de custos.

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 IRRF."

Solução de Divergência 18/2017 – Cosit

"Licença de comercialização ou distribuição de software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Royalties. Tributação.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).

Fundamentos (...)

Ocorre que a Lei nº 11.452, de 2007 (LGL\2007\2637), acresceu, através de seu art. 20, o § 1º-A ao já transcrito art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (LGL\2000\235). Esse dispositivo estabeleceu isenção da Cide especificamente 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, dispondo, literalmente: (...)

A hipótese de isenção prevista na norma acima transcrita, ao afastar a incidência da Cide sobre a remuneração paga pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, corrobora com a conclusão de que são contratos que não se confundem e que esses pagamentos possuem a natureza de royalties." (grifos nossos)

Solução de Consulta n. 449/2017 – Cosit

"SISCOSERV. Licenciamento de direitos sobre programas de computador. Direitos de distribuição ou comercialização. Intangíveis. Registro.

As importâncias remetidas por pessoa jurídica domiciliada no País a residente ou domiciliado no exterior, sob qualquer forma, como remuneração pelo direito de distribuir ou comercializar programa de computador (software), enquadram-se no conceito de royalties. Tais operações, por envolverem o licenciamento (autorização para usar ou explorar comercialmente direito patrimonial) dos direitos de propriedade intelectual se enquadram no conceito de intangíveis, devendo ser registradas no Siscoserv.” (grifos nossos)

Solução de Divergência n. 11/2011 – Cosit

“Fundamentos

(...) Incluir-se-ão na categoria de Royalties as aquisições de licenças de uso, inclusive de programas de computador, tendo estas, portanto, o mesmo tratamento.” (grifos nossos)

É possível concluir, portanto, que sob a perspectiva da RFB, deverão ser qualificados como royalties os valores recebidos pela XYZ Brasil no âmbito dos contratos de licença de uso de softwares firmados com as suas controladas no exterior.

Não obstante, entendemos que a legislação atual oferece instrumentos para uma conclusão diversa. Conforme determinação do já citado art. 22, d, da Lei 4.506/1964 (LGL\1964\16), os rendimentos decorrentes do uso, da fruição e da exploração de direitos não são classificados como royalties “quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra”. No caso em tela, a licença de uso será celebrada diretamente com a titular dos direitos – a XYZ Brasil –, de modo que, a princípio, a remuneração decorrente desse negócio não deveria ser caracterizada como royalty.

Ocorre que, ao enfrentar o tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) expediu entendimento de que o conceito de autor/criador é restrito às pessoas físicas, e o teor do art. 22 não alcançaria as pessoas jurídicas. Vejamos’:

“Remuneração à controladora indireta 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 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. Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que ‘atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais’ no Brasil, a Lei n. 9.610/1998 (LGL\1998\78), disse com todas as letras em seu art. 11, que o “autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica’.”

Ainda assim, existem relevantes argumentos que poderiam ser suscitados para afastar a configuração desses valores como royalties, quais sejam:

O parágrafo único da norma referida pela decisão da CSRF (Lei 9.610/1998 (LGL\1998\78), art. 11) estende às pessoas jurídicas as proteções tipicamente conferidas aos autores de obras literárias, artísticas ou científicas⁸. O conteúdo desse dispositivo fundamenta a ideia de que as pessoas jurídicas podem figurar como autoras/criadoras de obra intelectual e, portanto, os valores recebidos pela licença de uso software não se qualificam como royalties.

Pela análise sistemática das Leis 9.609/1998 e 9.610/1998, percebe-se que a legislação, ao tratar do autor, não faz qualquer restrição ou ressalva sobre a possibilidade de ele ser uma pessoa jurídica.

Especificamente, a Lei 9.609/1998 (LGL\1998\77), ao tratar sobre o registro de programas de computador, reconhece expressamente que o autor do software pode ser

uma pessoa jurídica.

“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;

(...).”

Adicionalmente, o conceito de obra coletiva prescrito pela Lei 9.610/1998 (LGL\1998\78), art. 5º, VIII, h, a conceitua como sendo aquela “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”.

Ademais, não se pode ignorar o fato de que os softwares produzidos internamente pelas pessoas jurídicas, obviamente contam com a força intelectual dos seus integrantes pessoas físicas, porém orientados por critérios e objetivos previamente estabelecidos pela administração da pessoa jurídica empregadora, e com base em dados fornecidos pela empresa. Nessas circunstâncias, não há sentido em se atribuir a autoria às pessoas físicas, que atuaram no desenvolvimento do software sob o comando de uma pessoa jurídica.

De qualquer maneira, a nosso ver, essa controvérsia (classificação da remuneração da licença de uso como royalties), do ponto de vista estritamente tributário brasileiro, possuiria maior relevo se os pagamentos fossem feitos pela XYZ Brasil (importação de intangível), pois atrairia a avaliação de questões como a observância das regras específicas de dedutibilidade de royalties, pertinência da dedutibilidade de valores pagos a sócios ou a dirigentes, entre outras discussões que não se aplicam ao caso concreto.

Tendo como escopo o exame da aplicação das regras de preços de transferência e amortização dos intangíveis no Brasil, em um contexto de exportação de direitos, a qualificação da contraprestação recebida como royalties possui relativa importância, como será visto nos próximos tópicos⁹.

3 Preços de transferência: licenciamento de software

De acordo com as regras de preços de transferência (“transfer pricing” ou “TP”) brasileiras aplicáveis à exportação de bens, serviços e direitos, uma receita mínima deve ser registrada para fins tributários pela empresa exportadora em operações contratadas com pessoa vinculada no exterior. A referida receita mínima deverá ser calculada de acordo com um dos métodos previstos pela legislação¹⁰.

Portanto, a princípio, o eventual contrato de licenciamento de software firmado entre a XYZ Brasil e suas partes vinculadas no exterior estará sujeito ao arbitramento de uma receita mínima, nos termos da Lei 9.430/1996 (LGL\1996\98). Vale lembrar que as normas de TP visam combater o deslocamento de receitas e/ou despesas entre partes vinculadas domiciliadas em outras jurisdições com o objetivo de economizar tributos no Brasil, independentemente de a atividade ser operacional ou não.

É relevante ainda comentar que o art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996 (LGL\1996\98) exclui a aplicação das regras de TP nos casos de pagamento por empresa brasileira de royalties ou por assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada. Porém, disposição semelhante não existe em relação à exportação de direitos (art. 19).

Sobre o assunto, o art. 43 da antiga IN SRF n. 243/2002 expressamente excluía do

âmbito das regras de TP os valores associados a royalties¹¹. Esse dispositivo fazia menção genérica a todo o conteúdo da Instrução Normativa, e como essa norma tratava também das regras atinentes às exportações, havia margem para se interpretar que na perspectiva do fisco as regulações de transfer pricing não se aplicariam aos royalties recebidos do exterior, independentemente de no art. 19 da Lei 9.430/1996 (LGL\1996\98) não constar previsão nesse sentido.

No entanto, a atual redação da IN RFB 1.312/2012 – responsável por revogar a IN SRF 243/2002 e disciplinar as regras de TP –, não possui disposição semelhante, apenas prevendo em seu art. 55 o tratamento contido no art. 18, § 9º, da Lei 9.430/1996 (LGL\1996\98), limitando a exceção de não aplicação das regras de preços de transferência apenas aos royalties pagos por empresa brasileira¹².

Assim, diante da atual legislação e regulação expedida pela RFB, parece-nos que as regras de preços de transferência devem ser observadas no caso de recebimento de valores pelo licenciamento de software a partes relacionadas no exterior¹³. Ademais, conforme assevera o Professor Luís Eduardo Schoueri, mesmo que seja questionável a interpretação do Fisco, de que esses recebimentos possuem natureza de royalty, ainda assim a aplicação das regras de TP poderia ser exigida, pois, como visto, operações que envolvem intangíveis também estão expressamente elencadas pelo art. 19 da Lei 9.430/1996 (LGL\1996\98):

“Nos demais casos de transações envolvendo intangíveis, e que não digam respeito à royalties ou assistência técnica, ou, ainda envolvendo, se faltarem os requisitos do INPI e no Banco Central, as regras brasileiras de preços de transferência são aplicáveis.”¹⁴ (grifos nossos)

Esse entendimento também está alinhado com o de Diego Marchant, que posiciona no sentido de que: “Em relação às operações em que uma empresa brasileira presta serviços ou licencia intangíveis para empresa vinculada no exterior, entendemos que as regras de preços de transferência para exportações seriam aplicáveis.”¹⁵

Dessa forma, considerando a sujeição do licenciamento de uso dos softwares por empresa brasileira às suas controladas no exterior às regras de preços de transferência, é oportuno mencionar que o art. 86 da Lei 12.973/2014 (LGL\2014\3934) permite que a empresa brasileira deduza do lucro real e da base de cálculo da CSLL as adições espontaneamente efetuadas decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência, desde que os lucros auferidos no exterior pelas respectivas controladas tenham sido considerados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Tal dedução deve (i) referir-se a operações efetuadas com a respectiva controlada, da qual o lucro seja proveniente, (ii) ser proporcional à participação na controlada no exterior, (iii) limitada ao valor do lucro auferido pela controlada no exterior, e (iv) limitada ao imposto devido no Brasil em razão dos ajustes de TP.

Logo, na medida em que a empresa XYZ Brasil compute na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os lucros auferidos pelas suas controladas estrangeiras que tiveram os softwares customizados licenciados, é possível que eventual adição realizada no Brasil em razão da aplicação das regras de TP seja revertida, desde que os requisitos do art. 86 da Lei 12.973/14 (LGL\2014\3934) estejam presentes.

4 Dedutibilidade da amortização dos softwares no Brasil vs. aplicação das regras de TP

Nos termos da Lei 6.404/1976 (LGL\1976\12)¹⁶ (Lei das Sociedades Anônimas – “LSA”), o valor contábil dos softwares, reconhecidos pelo direito comercial, como regra, como ativos intangíveis, deve ser periodicamente diminuído mediante o registro da sua amortização nos livros societários do seu titular. O art. 41 da Lei 12.973/2014 (LGL\2014\3934), por sua vez, estabelece que a amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível é considerada dedutível na determinação do lucro real, observado o disposto no inciso III do caput do art. 13 da Lei 9.249/1995 (LGL\1995\81).

O inciso III do caput do art. 13 da Lei 9.249/1995 (LGL\1995\81) prevê que para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as deduções de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou a comercialização dos bens e serviços, independentemente do disposto no art. 47 da Lei 4.506/1964 (LGL\1964\16).

O art. 126 da Instrução Normativa RFB 1.700/2017 (LGL\2017\1879) consolida a interpretação desses dois dispositivos, ao prever que a amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível, registrada com observância das normas contábeis, é dedutível na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou a comercialização dos bens e serviços.

Nesse âmbito, relevante destacar ainda a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do IRPJ previstas pela Lei 4.506/1964 (LGL\1964\16). Em seu art. 46, a norma limita-se a dispor serem considerados como custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, à produção e à venda dos bens e dos serviços objeto das transações de conta própria, tais como os encargos de depreciação, exaustão e amortização. Ainda, o art. 47 da Lei qualifica como operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa (despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da entidade) e a manutenção da respectiva fonte produtora. O § 2º do art. 47 traz, ainda, ampla conceituação para identificação das despesas operacionais dedutíveis, caracterizando-as como espécie de dispêndio "usual" ou "normal" em relação aos tipos de transações, operações ou atividades do contribuinte.

O art. 47 da Lei 4.506/1964 (LGL\1964\16) encontra-se reproduzido no Regulamento do Imposto de Renda ("RIR")¹⁷ e pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as despesas necessárias e usuais às atividades da pessoa jurídica. Por fim, o art. 58 da Lei 4.506/1964 (LGL\1964\16) estabelece previsão expressa para a dedução dos custos ou dos encargos relativos à amortização de direitos autorais¹⁸.

A nosso ver, os institutos legais elencados representam a legislação que rege a dedutibilidade dos custos e dos encargos de amortização de ativos intangíveis. Em linhas gerais há, portanto, três requisitos que devem ser observados para permitir a dedutibilidade das despesas decorrentes da amortização de ativo intangível:

O ativo intangível tenha sido reconhecido e esteja sendo amortizado conforme as normas contábeis;

Os dispêndios sejam considerados necessários, normais e usuais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora; e

O direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou a comercialização dos bens e dos serviços.

Assim, a observância ou não às regras de preços de transferência não devem influenciar a dedutibilidade das despesas de amortização do intangível no Brasil. A observância às regras de preços de transferência em relação ao licenciamento de software pela empresa brasileira às controladas no exterior não assegura a dedutibilidade da amortização do correspondente intangível no Brasil, já que se limitam a exigir uma receita mínima tributável no caso de exportação de bens, serviços e direitos. As regras de TP no máximo poderiam ser invocadas, e de forma subsidiária, para demonstrar o cumprimento dos últimos dois requisitos mencionados anteriormente.

5 Conclusão

Com base nas manifestações mais recentes da RFB, a eventual cobrança pela utilização

da tecnologia desenvolvida pela XYZ Brasil deve ser classificada como royalties para fins tributários no Brasil. Porém, existem argumentos para defender que essa remuneração não possui natureza de royalties para fins legais, quando auferidas pela própria autora/criadora do intangível (Lei 4.506/1964 (LGL\1964\16), art. 22, d). De todo modo, do ponto de vista estritamente tributário brasileiro, a classificação dessa remuneração como royalties ou não tende a ser irrelevante para fins (i) da aplicação das regras de preços de transferência no Brasil, ou (ii) da discussão envolvendo a dedutibilidade das despesas de amortização do ativo intangível reconhecido pela XYZ Brasil.

Na prática, entendemos que o sublicenciamento de software para partes vinculadas no exterior estará sujeito às regras de preço de transferência brasileiras. De acordo com as regras de TP aplicáveis à exportação de bens, serviços e direitos, uma receita mínima deve ser registrada para fins tributários pela empresa exportadora em operações contratadas com pessoa vinculada no exterior.

Por fim, a dedutibilidade das despesas decorrentes da amortização do ativo intangível atrelado ao software sublicenciado está sujeita aos seguintes quesitos, apenas: (1) observância das normas contábeis para reconhecimento e amortização do ativo intangível; (2) os dispêndios devem ser necessários, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora; e (3) o ativo intangível deve estar intrinsecamente relacionado com a produção ou a comercialização dos seus bens e serviços.

6 Bibliografia

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Solução de Divergência Cosit n. 11, de 28 de abril de 2011. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 maio 2011. Disponível em: [\[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=60550\]](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=60550). Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Solução de Divergência Cosit 18, de 27 de março de 2017. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 abril 2017. Disponível em: [\[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81825\]](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81825). Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Solução de Consulta Cosit n. 449, de 19 de setembro de 2017. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 20 setembro 2017. Disponível em: [\[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=86321\]](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=86321). Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Solução de Consulta Cosit 146, de 17 de abril de 2019. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 29 abril 2019. Disponível em: [\[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100416\]](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100416). Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Solução de Consulta Disit/SRRF07 7.063, de 30 de setembro de 2019. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 out. 2019. Disponível em: [\[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104191\]](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104191). Acesso em: 22.04.2020.

MARCHANT, Diego. A economia digital e as regras de preços de transferência: os problemas na aplicação dos métodos aos serviços, intangíveis e direitos. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; Ricardo Maitto da Silveira (Coord.). Tributação da economia digital, desafios no Brasil, experiência internacional e

novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito brasileiro. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

Legislação

BRASIL. Presidência da República. Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964 (LGL\1964\16). Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm]. Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Presidência da República. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (LGL\1976\12) [Lei das Sociedades por Ações; Lei das S.A.]. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404compilada.htm]. Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Presidência da República. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (LGL\1995\81). Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm]. Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Presidência da República. Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (LGL\1996\98). Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm]. Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Presidência da República. Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998 (LGL\1998\77). Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm]. Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Presidência da República. Lei 9.610, de 19 de fevereiro de 1998 (LGL\1998\78). Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm]. Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Instrução Normativa 243, de 11 de novembro de 2002 (LGL\2002\2996). Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 13 nov. 2002. Disponível em: [<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15119>]. Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Instrução Normativa 1.455, de 6 de março de 2014 (LGL\2014\1720). Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 7 mar. 2014. Disponível em: [<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=anotado>]. Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Presidência da República. Lei 12.973, de 13 de maio de 2014 (LGL\2014\3934).

Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009 (LGL\2009\2056) (...). Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm]. Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Instrução Normativa 1.700, de 14 de março de 2017 (LGL\2017\1879). Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei 12.973, de 13 de maio de 2014 (LGL\2014\3934). Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em: [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado]. Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Presidência da República. Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018 (LGL\2018\10418). Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23 nov. 2018. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm]. Acesso em: 22.04.2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma. Processo 16682.720169/2015-82. Recurso Especial. Acórdão n. 9101-003.063. Relator: Rafael Vidal de Araújo. Recorrente: Ibm Brasil-Industria Máquinas e Serviços Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, DF, 13 de setembro de 2017. Brasília, DF: CARF, 2017. Disponível em: [http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.js]. Acesso em: 22.04.2020.

1 .Lei 9.609/1998 (LGL\1998\77), art. 1º. “Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

2 .Solução de Consulta 146/2019 – Cosit; Solução de Divergência 18/2017 – Cosit; Solução de Consulta 449/2017 – Cosit; Solução de Divergência n. 11/2011 – Cosit.

3 .“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;”

4 .“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: (...).”

5 .“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 .“Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I – classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (...)

d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;”

7 .Acórdão CSRF 9101-003.063 – 13 de setembro de 2017.

8 .“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.”

9 .Aqui, é válido registrar um breve parêntese. Sob a perspectiva da aplicação dos tratados internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação, as retribuições vinculadas ao licenciamento/cessão de softwares (exploração de direito) tendem, em regra, a serem qualificadas como royalty. Nesse ponto, a não qualificação da remuneração pelo licenciamento do software como royalty com base na legislação interna brasileira (e.g., nos casos em que a remuneração é recebida diretamente pelo autor/criador) poderia eventualmente contrastar com a qualificação atribuída pelos tratados internacionais ou pela legislação do país da empresa licenciada.

10 .Lei 9.430/1996 (LGL\1996\98), “Art. 19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.”

11 .“Art. 43. As normas sobre preços de transferência de que trata esta Instrução Normativa não se aplicam aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada.”

12 .“Art. 55. As normas sobre preços de transferência de que trata esta Instrução Normativa não se aplicam aos casos de pagamentos ao exterior de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada.”

13 .SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito brasileiro. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013. p. 371.

14 .SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito brasileiro. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013. p. 375.

15 .MERCHANT, Diego. A economia digital e as regras de preços de transferência: os problemas na aplicação dos métodos aos serviços, intangíveis e direitos. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; Ricardo Maitto da Silveira (Coord.). Tributação da economia digital, desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 212.

16 .“Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo: (...)

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (...).”

“Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: (...)

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; (...)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (...)

b) quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;”

17 .Decreto 9.580/2018 (LGL\2018\10418), art. 311. “São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.”

18 .“Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitada, tais como:

a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;”